

Minister of National Revenue (Appellant)

v.

Tower Investment Inc. (Respondent)

Trial Division, Collier J.—Montreal, March 17; Ottawa, April 10, 1972.

Income tax—Business profits, computation of—Allocation of advertising expenses on principle of matching revenues and costs—Application of accounting principles.

Respondent company built 24 apartment buildings containing 660 apartments in 1963 and 1964 and spent \$92,351 in advertising for tenants in 1963, \$58,595 in 1964 and \$2,354 in 1965. In computing its income for those years, however, respondent allocated the advertising expenditures: \$7,351 to 1963, \$63,595 to 1964 and \$82,354 to 1965. In assessing respondent the Minister allowed the actual advertising expenditures to be deducted in each of the three years. The Tax Appeal Board reversed the Minister's decision and the Minister appealed.

Held, that the appeal is dismissed. The respondent's allocation of the advertising expense to the three years was, on the evidence, most appropriate having regard to the accounting principle of matching costs with revenues.

Associated Investors of Can. Ltd. v. M.N.R. [1967] Ex.C.R. 96, applied; *Steer v. M.N.R.* [1965] Ex.C.R. 458, referred to.

INCOME tax appeal.

Paul A. Boivin, Q.C. for appellant.

Philip F. Vineberg, Q.C. for respondent.

COLLIER J.—This is an appeal from a decision of the Tax Appeal Board [1969] Tax A.B.C. 769. The Minister had re-assessed the present respondent for its taxation years 1963, 1964 and 1965 and it successfully appealed to the Tax Appeal Board.

The evidence before this Court consisted of the evidence and proceedings before the Board with the addition of evidence from one witness called on behalf of the respondent.

The issue is whether the respondent must deduct in each of the years in question the actual amount laid out in that year for advertising expenses (as contended by the Minister) or whether it is entitled to defer some portion of these amounts into subsequent years in accordance with ordinary commercial principles or well-accepted principles of business and

Le ministre du Revenu national (Appelant)

c.

Tower Investment Inc. (Intimée)

Division de première instance, le juge Collier—Montréal, le 17 mars; Ottawa, le 10 avril 1972.

Impôt sur le revenu—Calcul des profits tirés d'une entreprise—Déduction de frais de publicité accordée sur la base de l'imputation des dépenses aux revenus correspondants—Application des principes de comptabilité.

La compagnie intimée a construit 24 immeubles d'appartements, contenant 660 appartements, en 1963 et 1964. Elle a engagé des frais de publicité de \$92,351 en 1963, \$58,595 en 1964 et \$2,354 en 1965, aux fins d'obtenir des locataires. Toutefois, dans le calcul de ses revenus pour lesdites années, l'intimée a déduit \$7,351 pour 1963, \$63,595 pour 1964 et \$82,354 pour 1965. En établissant la cotisation de l'intimée le Ministre n'a accordé, pour chacune des trois années, que la déduction des frais de publicité réellement engagés dans l'année. Le Ministre a interjeté appel, la Commission d'appel de l'impôt ayant rejeté sa décision.

Arrêt: l'appel est rejeté. Les déductions que l'intimée a faites pour les trois années sont régulières et conformes au principe comptable de l'imputation des dépenses aux revenus correspondants.

Arrêt appliqué: *Associated Investors of Can. Ltd. c. M.R.N.* [1967] R.C.É. 96; arrêt cité: *Steer c. M.R.N.* [1965] R.C.É. 458.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

Paul A. Boivin, c.r. pour l'appelant.

Philip F. Vineberg, c.r. pour l'intimée.

LE JUGE COLLIER—Le présent appel porte sur une décision de la Commission d'appel de l'impôt [1969] Tax A.B.C. 769. Le Ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'intimée pour les années d'imposition 1963, 1964 et 1965 et l'appel que l'intimée a interjeté devant la Commission d'appel de l'impôt a été accueilli.

La preuve présentée à cette Cour se compose de la preuve et des actes présentés à la Commission, ainsi que du témoignage d'un témoin cité par l'intimée.

La question litigieuse est celle de savoir si l'intimée doit (comme le prétend le Ministre) déduire pour chaque année, respectivement, le montant des frais de publicité réellement engagés dans l'année ou s'il a le droit (comme il le prétend) de reporter des fractions quelconques desdits frais sur des années ultérieures, conformément aux règles habituelles du commerce ou

accounting practice subject, always, to any special directions in the *Income Tax Act* (as contended by the respondent).

The facts are really not in dispute and I adopt the following excerpts from the reasons for judgment of the assistant chairman of the Board. (The "appellant" referred to in these excerpts is the taxpayer):

Appellant describes itself as a realty company and has a fiscal period ending on 31st August. Its first taxation year of activity appears to have been 1963. In that year, on farm land in a sparsely-occupied area about ten miles from the core of Montreal acquired in September, 1962, appellant proceeded with the erection of 24 apartment buildings that were to contain 660 apartments. There was also to be a "shopette" for the convenience of tenants. The whole project was duly completed in about fourteen months and became available for renting. Some of the apartments were furnished by the appellant, but the majority were not.

In order to obtain tenants, an intensive advertising campaign was conducted; it was such as had never been waged before. About every known means of attracting prospective tenants was devised and exercised incessantly, including the singing of a jingle. Radio was the medium mostly used; no real estate agents were employed. The radio announcements were so frequent and repeated over such a lengthy period that people even began to complain of the unceasing flow of advertising that was forced upon them daily by appellant's publicity agents. Nevertheless, good results were obtained and by October, 1964, a ninety-per-cent occupancy had been achieved. The cost of all this advertising was heavy, as may be supposed, and amounted to \$153,301.78 in all. However, the rental income thereby generated grew to \$674,328.16 in 1964. Appellant later deducted the first-mentioned sum from its taxable income in the following proportions: \$7,351.01 in 1963; \$63,595.87 in 1964, and \$82,354.90 in 1965, in which year the entire undertaking was sold, rather unexpectedly it would appear, for over \$4,425,000.00. The respondent did not approve of this procedure and considered that the appellant had improperly deferred deducting the said advertising expense at one fell swoop and, instead, had deducted such proportions thereof as it saw fit in the three years under appeal. The appellant's right to deduct the advertising expense is not questioned; it is the method of doing so that is challenged. There is also no dispute as to the correctness of the figures involved.

I add at this point the following: the actual amounts expended for advertising were \$92,-

aux principes reconnus dans le monde des affaires et à la pratique de la comptabilité, sous réserve, toutefois, de toutes dispositions spéciales de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les faits ne sont pas véritablement contestés et je fais miens les extraits suivants des motifs du jugement du président adjoint de la Commission. (L'«appelante» mentionné dans lesdits extraits est le contribuable):

[TRADUCTION] L'appelante se décrit comme un agent immobilier. Ses exercices financiers se terminent le 31 août. La première année d'imposition durant laquelle l'appelante a exercé ses activités semble être 1963. Au cours de ladite année, l'appelante a entrepris la construction de 24 immeubles d'appartements devant comprendre 660 appartements, sur les terrains d'une ferme située dans une région à faible densité de population, à environ dix milles du centre de Montréal. Elle avait acquis cette ferme au mois de septembre 1962. La construction d'un petit centre commercial était prévue pour la commodité des locataires. Le projet a été dûment achevé en quatorze mois environ, comme prévu, et les appartements sont devenus disponibles à la location. Quelques appartements ont été meublés par l'appelante, mais la majorité ne l'a pas été.

Pour trouver des locataires, une importante campagne de publicité, comme on n'en avait jamais vue, a été lancée. A peu près tous les moyens connus pour attirer des locataires éventuels ont été mis en œuvre et utilisés d'une manière soutenue; on a même fait composer un thème musical. La radio a été le principal moyen utilisé et on n'a eu recours aux services d'aucun agent immobilier. Les annonces commerciales à la radio étaient tellement fréquentes et elles ont été diffusées pendant une période de temps tellement longue que les gens ont commencé à se plaindre de la publicité incessante qui leur était imposée quotidiennement par les agents de publicité de l'appelante. Des résultats satisfaisants ont néanmoins été obtenus et, en octobre 1964, quatre-vingt-dix pour cent des appartements étaient loués. Comme on peut le supposer, les frais de cette campagne ont été considérables: ils se sont élevés à \$153,301.78 au total. Par contre, les revenus locatifs ainsi obtenus ont atteint \$674,328.16 en 1964. Plus tard, l'appelante a déduit de son revenu imposable la somme mentionnée en premier lieu, par tranches, ainsi qu'il suit: \$7,351.01 en 1963; \$63,595.87 en 1964 et \$82,354.90 en 1965. Durant cette dernière année, l'entreprise a été entièrement vendue, de manière assez inattendue à ce qu'il semble, pour plus de \$4,425,000.00. L'intimée s'est opposée à cette façon de faire et a considéré que l'appelante avait agi irrégulièrement en omettant de déduire lesdits frais de publicité d'un seul coup. L'appelante a préféré déduire lesdits frais par tranches, comme bon lui semblait, au cours des trois années dont appel. Le droit de l'appelante de déduire lesdits frais de publicité n'est pas contesté; le litige porte sur la façon de faire la déduction. L'exactitude des chiffres en cause n'est pas contestée non plus.

Je précise toutefois ici que les frais de publicité réellement engagés ont été de \$92,351.01

351.01 in 1963, \$58,595.87 in 1964; and \$2,354 in 1965.

With respect to the sale of the undertaking in 1965, the assistant chairman said this and, again, I adopt his language:

Abe Weitzman, the first and other witness who testified, stated that he and Kenneth Wolofsky, a builder, were the appellant's promoters and that, originally, the firm intention had been to retain the buildings erected; not to sell them. Later, however, differences arose between the two men and, rather than continue in what he claimed was an untenable situation, Weitzman ultimately gave in. He said: "I went along with my partner and we sold." This occurred in October, 1964, or within the appellant's 1965 taxation year, which ended on 31st August, 1965. There is nothing in the evidence adduced to suggest that Messrs. Weitzman and Wolofsky knew before October, 1964, that the sale of the project would be made; in fact, Weitzman specifically denied that there was ever any intention to sell. It was only when an unsolicited offer was received, in 1964, that proved too tempting to Wolofsky that the question of whether to sell, or not to sell, ever arose and it was Wolofsky alone who then insisted on selling.

The decision to sell having been arrived at—albeit reluctantly, where Weitzman was concerned—it became a case of "now or never" as regards deducting the balance remaining of the advertising expense and quite understandably this balance was therefore deducted from appellant's income for the 1965 taxation year. It appears to me that his was the logical course to adopt in the circumstances disclosed.

The respondent called as a witness before the Tax Appeal Board a chartered accountant who had prepared its financial statements. This was Harry Stein who had 33 years' experience. In his opinion the procedure adopted in this case was the most appropriate and in accordance with well-accepted accounting principles; that is, when an intensive advertising campaign is such that the benefit must reasonably be expected to extend over future years the practice is to charge a certain proportion of the expense to those years instead of deducting the whole expenditure from the income of the previous year. Mr. Stein referred to accounting textbooks and other publications to support his position.

On the appeal to this Court, an independent chartered accountant, Howard Gilmour, was called on behalf of the respondent. He testified that the method used by the respondent for the

en 1963, \$58,595.87 en 1964 et \$2,354 en 1965.

En ce qui concerne la vente de l'entreprise en 1965, le président adjoint a déclaré ce qui suit et, cette fois encore, j'emprunte ses paroles:

[TRADUCTION] Abe Weitzman, l'autre témoin, a témoigné le premier et déclaré que lui-même et Kenneth Wolofsky, constructeur, ont été les promoteurs de l'appelante et qu'à l'origine, ils avaient l'intention ferme de conserver les immeubles construits et ne voulaient pas les vendre. Toutefois, des divergences de vues sont apparues plus tard entre les deux hommes et, plutôt que de persister dans une situation qu'il considérait comme intenable, M. Weitzman a finalement cédé. Il a déclaré: «J'ai décidé de faire comme mon associé et nous avons vendu.» Ces événements se sont produits en octobre 1964, soit pendant l'année d'imposition 1965 de l'appelante, laquelle se terminait le 31 août 1965. Rien dans la preuve ne permet de supposer que MM. Weitzman et Wolofsky savaient, avant le mois d'octobre 1964, que la vente allait avoir lieu; en fait, M. Weitzman a expressément nié qu'il y ait jamais eu quelque intention de vendre. Ce n'est qu'en 1964 qu'une offre spontanée, qui s'est avérée plus tard trop alléchante pour M. Wolofsky, a été reçue et que la question de la vente s'est posée pour la première fois. M. Wolofsky a été le seul à insister alors pour vendre.

Une fois prise la décision de vendre—bien que ce fût à regret en ce qui concernait M. Weitzman—il fallait déduire le solde des frais de publicité car, après, il serait trop tard. Il est donc facile de comprendre que ledit solde a été, en conséquence, déduit du revenu de l'appelante de l'année d'imposition 1965. Il me semble que c'était la chose logique à faire dans les circonstances qui nous ont été révélées.

L'intimée a cité comme témoin devant la Commission d'appel de l'impôt le comptable agréé qui avait dressé ses états financiers, M. Harry Stein. Il a 33 ans d'expérience. A son avis, la façon de procéder suivie dans la présente affaire était la plus appropriée et elle est conforme aux principes de comptabilité généralement reconnus. Lorsqu'une importante campagne de publicité produit des résultats qui, selon ce qu'il est raisonnable de prévoir, s'étendront sur les années à venir, l'usage est d'imputer un certain pourcentage des dépenses au revenu desdites années plutôt que de déduire la totalité des dépenses du revenu de l'année antérieure. M. Stein a appuyé sa thèse avec des ouvrages de comptabilité et d'autres publications.

Dans l'appel devant cette Cour, M. Howard Gilmour, comptable agréé indépendant, a témoigné pour l'intimée. Il a déclaré que la méthode utilisée par l'intimée pour les années en cause

years in question was in accordance with recognized accounting practice and involved the proper matching of revenue and expense. He said the essence of accrual accounting was based on the matching principle and this demanded a certain amount of judgment on the part of the individual accountant or his client as to how one should proportion these advertising expenses over the subsequent years.

As was the case with Mr. Stein, Mr. Gilmour supported his evidence with excerpts from various textbooks on accounting and other publications.

Generally speaking, the evidence here and before the Tax Appeal Board was that on the facts of this particular case the method adopted by the taxpayer of deferring some of the advertising expense into future years was not only in accordance with generally accepted accounting principles but also more accurately reflected the truth about the taxpayer's income position.

The appellant, both in the Tax Appeal Board and in this Court, did not adduce any evidence to challenge or contradict Mr. Stein or Mr. Gilmour. The appellant argues the decision of the Tax Appeal Board is wrong:

- (1) The principle of matching revenue and expense has not been accepted by the Courts and is not permissible under the *Income Tax Act*, except under certain special provisions of the Act.
- (2) As a matter of law under the *Income Tax Act* expenditures such as the ones here must be deducted in the year in which they are laid out and cannot be deferred.

Counsel for the appellant chose to argue this case as a matter of general principle. I propose, so far as possible, to confine my decision to the facts of this particular case.

est conforme aux principes de comptabilité reconnus et qu'elle consiste à imputer les dépenses aux revenus correspondants. Il a ajouté que le principe de base de la comptabilité d'exercice est l'imputation des dépenses aux revenus correspondants et que cette méthode exige l'exercice d'une certaine discrétion de la part du comptable ou de son client quant à la répartition de ces frais de publicité sur les années ultérieures.

Comme M. Stein, M. Gilmour a appuyé sa thèse avec des extraits de divers ouvrages de comptabilité et de diverses autres publications.

D'une manière générale, la preuve produite devant cette Cour et devant la Commission d'appel de l'impôt démontre que, dans les circonstances de la présente affaire, la méthode utilisée par le contribuable, qui consiste à reporter certaines fractions des frais de publicité sur les années à venir, est non seulement conforme aux principes de comptabilité généralement reconnus, mais qu'elle traduit la situation financière du contribuable d'une manière plus fidèle.

L'appelant n'a présenté aucune preuve en vue de contester ou de contredire les témoignages de M. Stein et de M. Gilmour, ni devant la Commission d'appel de l'impôt, ni devant cette Cour. L'appelant prétend que la décision de la Commission d'appel de l'impôt n'est pas fondée, pour les motifs suivants:

- (1) Le principe de l'imputation des dépenses aux revenus correspondants n'a pas été reconnu par les tribunaux et la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'en permet l'application que dans certains cas spéciaux.
- (2) En droit, en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les dépenses du genre de celles qui sont en cause dans le présent appel doivent être déduites pour l'année durant laquelle elles ont été faites et elles ne peuvent pas être reportées.

L'avocat de l'appelant a choisi de plaider sa cause en se fondant sur un principe général. En ce qui me concerne, je me propose de limiter ma décision, dans la mesure du possible, aux faits de la présente affaire.

In my view, the first contention advanced by the appellant is too broad. As was said by Thorson P. in *Publishers Guild of Canada Ltd. v. M.N.R.* [1956-60] Ex.C.R. 32 at p. 50:

... the prime consideration, where there is a dispute about a system of accounting is, in the first place, whether it is appropriate to the business to which it is applied and tells the truth about the taxpayer's income position and, if that condition is satisfied, whether there is any prohibition in the governing income tax law against its use.

I do not find there is any prohibition in the statute against the matching system. In fact, it was held appropriate under the particular circumstances of the case by Kerr J., in *Sherritt Gordon Mines Ltd. v. M.N.R.* [1968] 2 Ex.C.R. 459 at p. 481. I quote from p. 481 of the judgment:

I am satisfied that at least where the amount is significant in relation to the business of a company, it is in accordance with generally accepted business and commercial principles to charge, as a cost of construction, payments of interest in respect of the construction period on borrowed money expended by the company for such construction and to write such payments off over a period of years. The practice of doing so is not as common outside the public utility field as within that field but it has extended to companies outside that field.

The facts in the case referred to were quite different from the facts in the present case.

In my view, the system used here more accurately sets forth the respondent's true income position: for instance, by its method it showed some profit for the year 1963; by the appellant's method it would have shown a loss.

It seems to me the main argument advanced by the appellant was the second one I have referred to earlier. A number of authorities were cited but in my opinion many of them are distinguishable in that they did not involve, either directly or by analogy, the point in issue here. I shall refer to only those cases which appear to be directly on point.

In *Consolidated Textiles Ltd. v. M.N.R.* [1947] Ex.C.R. 77, the taxpayer sought to

A mon avis, le premier argument de l'appellant est trop large. Comme l'a déclaré le juge Thorson dans l'arrêt *Publishers Guild of Canada Ltd. c. M.R.N.* [1956-60] R.C.É. 32, à la p. 50:

[TRADUCTION] ... le principal critère, lorsque le litige porte sur une méthode comptable, est en premier lieu de savoir si la méthode utilisée convient à l'entreprise pour laquelle elle est utilisée et si elle donne une image fidèle de la situation financière du contribuable, puis, si cette condition est réalisée, de savoir si la loi de l'impôt sur le revenu applicable en interdit l'usage.

La loi en cause ne contient à mon sens aucune disposition interdisant d'imputer les dépenses aux revenus correspondants. En fait, le juge Kerr a décidé que dans les circonstances particulières de l'affaire *Sherritt Gordon Mines Ltd. c. M.R.N.* [1968] 2 R.C.É. 459, à la page 481, cette méthode était appropriée. Je cite la page 481 du jugement:

[TRADUCTION] Je suis convaincu que, au moins lorsque le montant est important par rapport aux affaires de la compagnie, il est conforme aux principes généralement reconnus en comptabilité et dans le monde des affaires de reporter, à titre de partie du coût de la construction, les intérêts payés pendant la période de la construction sur de l'argent emprunté, que la compagnie a dépensé pour ladite construction, et de les répartir sur un certain nombre d'années. Les compagnies de services publics utilisent davantage cette méthode, mais d'autres compagnies ont commencé à l'utiliser.

Les faits de l'affaire citée sont très différents de ceux de la présente affaire.

A mon avis, la méthode utilisée dans le cas présent donne une image plus fidèle de la véritable situation des revenus de l'intimée: par exemple, d'après cette méthode, l'intimée a réalisé des bénéfices en 1963 alors que, d'après la méthode de l'appellant, elle aurait subi une perte.

Le principal argument de l'appellant me semble être le second argument que j'ai déjà mentionné. Un certain nombre d'arrêts ont été cités mais, à mon avis, plusieurs d'entre eux ne sont pas comparables à la présente affaire parce qu'ils ne portent pas, directement ou par analogie, sur la question en litige dans le présent appel. Je ne citerai que des affaires qui semblent porter directement sur la question.

Dans l'affaire *Consolidated Textiles Ltd. c. M.R.N.* [1947] R.C.É. 77, le contribuable a

deduct certain operating expenses incurred in 1938 from its 1939 income. That case arose under the *Income War Tax Act*. Thorson P. held at pp. 82-83:

In my opinion, section 6(a) excludes the deduction of disbursements or expenses that were not laid out or expended in or during the taxation year in respect of which the assessment is made. This is, I think, wholly in accord with the general scheme of the Act, dealing as it does with each taxation year from the point of view of the incoming receipts and outgoing expenditures of such year and by the deduction of the latter from the former with a view to reaching the net profit or gain or gratuity directly or indirectly received in or during such year as the taxable income of such year.

In my opinion, that case is distinguishable; without going into detail, the relevant sections considered by Thorson P. are substantially different from the relevant sections of the present Act.

In *L. Berman & Co. v. M.N.R.* [1961] C.T.C. 237, Thorson P. considered whether certain payments made by the taxpayer were proper deductions within the present section 12(1)(a) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148. He found the payments in question there were properly deductible. The taxpayer had sought to deduct all the payments from the 1956 receipts, including some made in 1955. Thorson P. referred to the *Consolidated Textiles* case and held the deductions could only be claimed in the year they were laid out. He said at p. 249:

But the appellant is not entitled to deduct from what would otherwise have been its taxable income for 1956 all the payments made by it. The payments made in September and December, 1955, are not deductible. I had occasion to consider a similar question in *Consolidated Textiles Limited v. M.N.R.* [1947] Ex.C.R. 77; [1947] C.T.C. 63. In that case the appellant, a manufacturer of lingerie fabrics, in making its income tax return for the year 1939, sought to deduct from its 1939 receipts certain operating expenses incurred in 1938. The deduction was disallowed by the Minister and the appellant appealed. I agreed with the Minister and held that Section 6(a) of the *Income War Tax Act* excluded the deduction of disbursements or expenses that were not laid out or expended in or during the taxation year in respect of which the assessment was made. Consequently, I hold that the appellant was not entitled to deduct from its 1956 receipts any of the payments made by it in 1955. My reasons for doing so are the same as those set out in the

cherché à déduire de son revenu de 1939 des dépenses d'exploitation faites en 1938. Cette affaire concerne l'application de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. Le juge Thorson a décidé (pp. 82-83):

[TRADUCTION] A mon avis, l'article 6a) ne permet pas la déduction de débours ou de dépenses qui n'ont pas été faites ou engagées durant l'année d'imposition sur laquelle porte la cotisation. Je crois que cet énoncé est tout à fait conforme à l'intention générale de la loi, car elle traite chaque année d'imposition en prenant les rentrées et les dépenses de ladite année et en déduisant les dernières des premières en vue d'obtenir le profit net, le gain ou les gratifications directement ou indirectement reçus pour chaque année comme revenu imposable de ladite année.

A mon avis, l'affaire qui précède doit être distinguée de la présente affaire; sans trop entrer dans les détails, les articles applicables qu'étudie le président Thorson sont essentiellement différents des articles applicables de la loi applicable au présent appel.

Dans l'affaire *L. Berman & Co. c. M.R.N.* [1961] C.T.C. 237, le président Thorson a étudié la question de savoir si certains débours faits par le contribuable pouvaient régulièrement être déduits en vertu de l'article 12(1)a), actuellement en vigueur, de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148. Il a décidé que les débours en question étaient régulièrement déductibles. Le contribuable avait déduit tous les débours des recettes de 1956, y compris certains débours faits en 1955. Le président Thorson a cité l'affaire *Consolidated Textiles* et il a décidé que les dépenses ne pouvaient être déduites qu'au titre de l'année durant laquelle elles avaient été faites. Il a déclaré (p. 249):

[TRADUCTION] Mais l'appellant n'a pas le droit de déduire tous les débours qu'il a faits de ce qui autrement aurait été son revenu imposable de 1956. Les débours faits en septembre et en décembre 1955 ne sont pas déductibles. J'ai eu l'occasion de me prononcer sur une question semblable dans l'affaire *Consolidated Textiles Limited c. M.R.N.* [1947] R.C.É. 77; [1947] C.T.C. 63. Dans cette affaire, l'appellant, un fabricant de lingerie, a cherché, dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de 1939, à déduire de ses rentrées de 1939 certaines dépenses d'exploitation faites en 1938. Le Ministre a refusé de permettre cette déduction et l'appellant a interjeté appel. J'ai donné raison au Ministre et j'ai décidé que l'article 6a) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* ne permettait pas la déduction de débours ou dépenses qui n'avaient pas été faites ou engagées durant l'année d'imposition sur laquelle porte la cotisation. Par conséquent, je décide que l'appellant n'avait pas le droit de déduire de ses rentrées de 1956 l'un quelconque des verse-

case to which I refer and I include them, *mutatis mutandis*, in these reasons.

Similarly, Thorson P. in *Rossmor Auto Supply Ltd. v. M.N.R.* [1962] C.T.C. 123 at p. 126 again referred to his previous judgment in the *Consolidated Textiles Limited* case.

The aspect of the *Rossmor* case which dealt with the year in which a deduction must be claimed was commented on by Jackett P. (now the Chief Justice of this Court) in *Associated Investors of Canada Ltd. v. M.N.R.* [1967] 2 Ex.C.R. 96 in a footnote at pp. 100-101. I set out the footnote in full here and, respectfully, adopt it.

A submission was also made that section 12(1)(a) of the *Income Tax Act*, which reads as follows:

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,

must be interpreted as prohibiting the deduction in the computation of profit from a business for a year of any outlay or expense not made or incurred in that year. In support of this submission, reliance was placed on *Rossmor Auto Supply Ltd. v. M.N.R.* [1962] C.T.C. 123, per Thorson P. at page 126, where he said, "As I view Section 12(1)(a), the outlay or expense that may be deducted in computing the taxpayer's income for the year . . . is limited to an outlay or expense that was *made or incurred* by the taxpayer *in the year for which the taxpayer is assessed*" (the italics are mine). If this view were a necessary part of the reasoning upon which the decision in that case was based, I should feel constrained to follow it although, in my view, it is not based on a principle that is applicable in all circumstances. In that case, however, the loan was clearly not made in the course of the appellant's business and the President so held. In my view, while certain types of expense must be deducted in the year when made or incurred, or not at all, (e.g., repairs as in *Naval Colliery Co. Ltd. v. C.I.R.* (1928) 12 T.C. 1017, or weeding as in *Vallambrosa Rubber Co., Ltd. v. Farmer*, (1910) 5 T.C. 529), there are many types of expenditure that are deductible in computing profit for the year "in respect of" which they were paid or payable. (Compare sections 11(1)(c) and 14 of the Act.) This is, for example, the effect of the ordinary method of computing gross trading profit (proceeds of sales in the year less the amount by which opening inventories plus cost of purchases in the year exceeds closing inventories) the effect of which (leaving aside the possibility of market being less than cost) is that the cost of the goods sold in the year is deducted

ments faits par lui en 1955. Les motifs de ma décision sont les mêmes que ceux de l'affaire citée et j'inclus ces derniers dans les présents motifs, *mutatis mutandis*.

Le président Thorson a également cité le jugement qu'il avait rendu dans l'affaire *Consolidated Textiles Limited* dans un autre jugement qu'il a ultérieurement rendu dans l'affaire *Rossmor Auto Supply Ltd. c. M.R.N.* [1962] C.T.C. 123, à la p. 126.

La partie de l'affaire *Rossmor* qui traite de l'année au titre de laquelle une déduction doit être réclamée est commentée par le président Jackett (maintenant juge en chef de cette Cour) dans l'affaire *Associated Investors of Canada Ltd. c. M.R.N.* [1967] 2 R.C.É. 96, dans une note au bas des pages 100-101. Je cite cette note en entier et je fais respectueusement mien-nes les paroles du président:

[TRADUCTION] Il a également été plaidé que l'article 12(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui énonce:

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,

doit être interprété comme interdisant, dans le calcul des bénéfices tirés d'une entreprise pour une année, la déduction d'une somme qui n'a pas été déboursée ou dépensée au cours de ladite année. A l'appui de cette prétention, on a invoqué le jugement du président Thorson dans l'affaire *Rossmor Auto Supply Ltd. c. M.R.N.* [1962] C.T.C. 123, qui déclare (p. 126): [TRADUCTION] «Selon l'interprétation que je donne à l'article 12(1)(a), les débours ou les dépenses qui peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour l'année . . . se limitent aux sommes *déboursées ou dépensées* par le contribuable *durant l'année* sur laquelle porte la cotisation» (les italiques sont de moi). Si cette interprétation était une partie essentielle de l'argumentation sur laquelle la décision rendue dans cette affaire a été basée, je me sentirais obligé de la suivre, bien qu'elle ne soit pas, à mon avis, basée sur un principe qui s'applique dans n'importe quelles circonstances. Dans ladite affaire, toutefois, il est clair que le prêt n'a pas été consenti dans le cours ordinaire des affaires de l'appelant, et c'est ce que le président a décidé. A mon avis, bien que certains genres de dépenses doivent être déduites dans l'année durant laquelle elles ont été faites ou engagées, et dans aucune autre, (par exemple, des frais de réparations, comme dans l'affaire *Naval Colliery Co. Ltd. c. C.I.R.* (1928) 12 T.C. 1017, ou des frais de sarclage, comme dans l'affaire *Vallambrosa Rubber Co., Ltd. c. Farmer*, (1910) 5 T.C. 529), il existe plusieurs genres de dépenses qui sont déductibles dans le calcul des bénéfices pour l'année «relativement à laquelle» elles ont été faites ou sont dues. (Comparer les articles 11(1)(c) et 14 de la Loi.) Par exemple, la façon ordinaire de

from the proceeds of the sale of those goods even though the goods were acquired and paid for in an earlier year. This is, of course, the only sound basis for computing the profits from the sales made in the year. Compare *I.R.C. v. Gardner Mountain & D'Ambrumenil, Ltd.*, (1947) 29 T.C. per Viscount Simon at page 93: "In calculating the taxable profit of a business . . . services completely rendered or goods supplied, which are not to be paid for till a subsequent year, cannot, generally speaking, be dealt with by treating the taxpayer's outlay as pure loss in the year in which it was incurred and bringing in the remuneration as pure profit in the subsequent year in which it is paid, or is due to be paid. In making an assessment . . . the net result of the transaction, setting expenses on the one side and a figure for remuneration on the other side, ought to appear . . . in the same year's profit and loss account, and that year will be the year when the service was rendered or the goods delivered." (Applied in this Court in *Ken Steeves Sales Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1955] Ex.C.R. 108, per Cameron J. at page 119). The situation is different in the case of "running expenses". See *Naval Colliery Co. Ltd. v. C.I.R.*, *supra*, per Rowlatt J. at page 1027. ". . . and expenditure incurred in repairs, the running expenses of a business and so on, cannot be allocated directly to corresponding items of receipts, and it cannot be restricted in its allowance in some way corresponding, or in an endeavour to make it correspond, to the actual receipts during the particular year. If running repairs are made, if lubricants are bought, of course no enquiry is instituted as to whether those repairs were partly owing to wear and tear that earned profits in the preceding year or whether they will not help to make profits in the following year and so on. The way it is looked at, and must be looked at, is this, that that sort of expenditure is expenditure incurred on the running of the business as a whole in each year, and the income is the income of the business as a whole for the year, without trying to trace items of expenditure as earning particular items of profit". See also *Riedle Brewery Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1939] S.C.R. 253. With regard to the flexibility of method permitted under the *Income Tax Act* for computing profit, see Cameron J. in the *Ken Steeves* case, *supra*, at pages 113-4.

calculer les bénéfices bruts d'exploitation aboutit à un pareil résultat (produit des ventes de l'année, dont on retranche l'excédent du stock initial en début d'exercice plus les achats faits durant l'année sur le stock final en clôture d'exercice), c'est-à-dire que (hormis le cas où la valeur marchande des marchandises serait inférieure au prix payé) le coût des marchandises vendues dans l'année est déduit du produit de la vente de celles-ci, même si lesdites marchandises ont été achetées et payées au cours d'un exercice antérieur. Il s'agit là, bien sûr, de la seule façon logique de calculer le produit des ventes faites dans l'année. Comparer le jugement du vicomte Simon dans l'affaire *I.R.C. c. Gardner Mountain & D'Ambrumenil, Ltd.*, (1947) 29 T.C. (page 93): [TRADUCTION] « Dans le calcul des bénéfices imposables d'une entreprise . . . le prix des services rendus et des marchandises livrées, lorsqu'il ne sera payé que dans une année ultérieure, ne peut pas, d'une manière générale, être considéré comme une perte pure du contribuable pour l'année durant laquelle le prix a été déboursé et, pour l'année durant laquelle le prix sera payé ou viendra à échéance, le prix desdites marchandises ne peut pas être considéré comme un profit pur. En déterminant . . . le montant du résultat net de l'opération, les chiffres placés du côté des recettes doivent se rapporter . . . au compte des profits et pertes de la même année, et cette année sera l'année durant laquelle le service a été rendu ou durant laquelle les marchandises ont été livrées. » Cette Cour a suivi ce raisonnement dans le jugement du juge Cameron dans l'affaire *Ken Steeves Sales Ltd. c. Le ministre du Revenu national* [1955] R.C.É. 108, à la p. 119). La situation est différente dans le cas des « dépenses courantes ». Voir le jugement du juge Rowlatt dans l'affaire *Naval Colliery Co. Ltd. c. C.I.R.*, précitée (page 1027). [TRADUCTION] « . . . et les frais de réparation, les dépenses courantes d'une entreprise et ainsi de suite ne peuvent pas être imputés directement aux postes de rentrées correspondants, et leur imputation ne peut pas être limitée de manière à les faire correspondre, ou à essayer de les faire correspondre, aux rentrées réelles de l'année en question. Si des réparations courantes sont faites, si des lubrifiants sont achetés, il n'est évidemment pas question de procéder à une enquête pour déterminer si les réparations ont été en partie rendues nécessaires par l'usure normale d'une pièce de matériel qui a produit des bénéfices durant l'année qui a précédé ou si les réparations faites permettront à la pièce de matériel de contribuer aux profits durant l'année suivante, et ainsi de suite. Les dépenses de ce genre sont considérées, et doivent être considérées, comme des dépenses engagées dans l'exploitation de l'entreprise envisagée comme un tout chaque année, et les revenus sont les revenus de l'entreprise envisagée comme un tout pour l'année, sans essayer de rattacher chaque dépense à un poste donné des revenus ». Voir également *Riedle Brewery Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, [1939] R.C.S. 253. En ce qui concerne la souplesse de la méthode de calcul des revenus permise par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, voir le jugement du juge Cameron dans l'affaire *Ken Steeves* (précitée) aux pages 113-114.

In my view, the distinctions made by Jackett P. are applicable in a case such as this. The advertising expenses laid out here were not current expenditures in the normal sense. They

A mon avis, les distinctions que fait le président Jackett s'appliquent dans un cas comme celui de la présente affaire. Les frais de publicité engagés dans la présente affaire ne sont pas

were laid out to bring in income not only for the year they were made but for future years.

I have therefore concluded that the treatment of the advertising expenses by the respondent in this case was proper and not prohibited by the *Income Tax Act*.

I refer to the judgment of Noël J. (now the Associate Chief Justice of this Court) in *Steer v. M.N.R.* [1965] Ex.C.R. 458.¹ He said at pp. 466-7:

If the problem were merely one of determining the profit from the whole life span of a business undertaking or other source of income, it would be relatively simple. When the undertaking or other source comes to an end, you add up all the receipts therefrom and deduct all the expenses thereof and the balance is the profit or loss. Under the *Income Tax Act*, it is not so simple because you must determine the taxpayer's profit from a source for each taxation year. This raises problems of allocation as between various years where the life of the undertaking or other source extends over more than one year. These problems have been solved for the most part in the case of businesses and other sources that fall into common categories. The solutions adopted, however, vary greatly even within the same categories. It may well be acceptable to adopt a "cash basis"—i.e., taking into account for each year any cash receipts and cash expenditures in the year—for one business and equally acceptable to adopt, for a very similar business, some quite sophisticated so-called "accrual basis".

The appeal is dismissed with costs.

¹ This decision was reversed on appeal ([1967] S.C.R. 34). In my opinion, the excerpt quoted is an *obiter dictum*, but I consider it appropriate to this case.

des dépenses courantes au sens usuel de cette expression. Ils ont été engagés en vue de produire des revenus non seulement dans l'année durant laquelle ils ont été faits, mais aussi dans les années à venir.

Par conséquent, je conclus que dans la présente affaire, l'intimée a déduit ses frais de publicité d'une manière régulière, non prohibée par la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Je me réfère au jugement du juge Noël (maintenant juge en chef adjoint de cette Cour) dans l'affaire *Steer c. M.R.N.* [1965] R.C.É. 458,¹ (pages 466-467):

[TRADUCTION] S'il ne s'agissait que de déterminer le montant des profits réalisés durant la durée totale d'une entreprise commerciale ou d'une autre source de revenus, le problème serait relativement simple. Lorsqu'une entreprise ou autre source cesse ses activités, le total des dépenses est retranché du total des revenus et le solde représente le profit ou la perte. Aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les choses ne sont pas aussi faciles, car il faut déterminer les revenus que le contribuable a tirés chaque année d'une source. Cette exigence soulève la question de la répartition des revenus et des dépenses entre plusieurs exercices lorsque la durée des activités de l'entreprise ou de l'autre source de revenus est supérieure à un an. La plupart de ces problèmes ont été résolus dans le cas des entreprises et des autres sources ordinaires de revenus, mais les solutions adoptées varient beaucoup d'un cas à l'autre, même à l'intérieur d'une même catégorie d'entreprise. Il est très possible qu'une «comptabilité de caisse», c'est-à-dire une comptabilité basée, pour chaque année, sur les rentrées et les débours d'argent comptant faits dans l'année, convienne très bien à une entreprise donnée, et qu'il soit également très approprié qu'une autre entreprise semblable utilise une comptabilité compliquée du genre dit «comptabilité d'exercice».

L'appel est rejeté avec dépens.

¹ Cette décision fut infirmée en appel ([1967] R.C.S. 34). Bien que je sois d'avis que cette citation est un *obiter dictum* je considère néanmoins qu'il s'applique à la présente affaire.