

T-4128-73

T-4128-73

**Automatic Toll Systems (Canada) Ltd. (formerly Shoup Canada Ltd.) (Appellant)**

v.

**Minister of National Revenue (Respondent)**

Trial Division, Pratte J.—Montreal, November 14, 1973; Ottawa, January 3, 1974.

*Income tax—Expenses incurred to discharge agency contract—Whether income or capital expense—Income Tax Act, s. 12(1)(a).*

The Minister re-assessed the appellant company for the 1967 taxation year on the ground that the appellant had improperly deducted from its income capital expenditures in the sum of \$60,000.

The appellant, a lessor of automatic toll collection equipment, entered into a contract authorizing as its sales representative *L.S.* company, controlled by *B*, whose influence with the Quebec Autoroute Authority was helpful in obtaining business for the appellant. The influence of *B* ceased with a change in the provincial government. Appellant undertook its own negotiations with the Authority but found itself obliged, under its contract with *L.S.* company, to continue payment of commissions on business obtained. To effect termination of the contract, the appellant made agreements acquiring (1) the rights of *L.S.* company in two leases of equipment to the Authority and (2) all shares in *M* company, a mere corporate shell incorporated at *B*'s instance, and to which *L.S.* company transferred its rights under the contract with appellant.

*Held*, allowing the appeal, the sum of \$60,000 expended in these transactions was not for the real purpose of acquiring any assets from the companies in question, but was merely a way of getting rid of an onerous contract.

*Anglo-Persian Oil Co. Ltd. v. Dale* (1929-32) 16 T.C. 253, applied.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*Maurice Régnier and Robert Couzin* for appellant.

*André Gauthier* for respondent.

SOLICITORS:

*Stikeman, Elliott & Co.*, Montreal, for appellant.

*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

**Automatic Toll Systems (Canada) Ltd. (anciennement la Shoup Canada Ltd.) (Appelante)**

a c.

**Le ministre du Revenu national (Intimé)**

Division de première instance, le juge Pratte—Montréal, le 14 novembre 1973; Ottawa, le 3 janvier 1974.

*Impôt sur le revenu—Dépenses engagées pour résilier un mandat—S'agit-il d'une dépense d'exploitation ou d'une dépense de capital—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 12(1)(a).*

c Le Ministre avait établi une nouvelle cotisation d'impôt de l'appelante, pour l'année d'imposition 1967, au motif qu'elle n'était pas admise à déduire de son revenu des dépenses de capital s'élevant à \$60,000.

L'appelante loue des machines pour la perception automatique des péages; elle avait conclu un accord en vertu duquel d la compagnie *L.S.*, contrôlée par *B*, était mandatée pour effectuer ses ventes, car l'influence de *B* auprès de l'Office des autoroutes du Québec pouvait aider l'appelante à obtenir des contrats. L'influence de *B* disparut à la suite du changement du gouvernement provincial. L'appelante entreprit ses propres négociations avec l'Office, mais elle était cependant e toujours obligée, en vertu du contrat conclu avec la compagnie *L.S.*, de lui verser des commissions sur les nouveaux contrats. Afin d'obtenir la résiliation de l'accord, l'appelante conclut des ententes par lesquelles elle achetait (1) les droits de la *L.S.* dans deux contrats de louages de matériel conclus avec l'Office et (2) toutes les actions de la compagnie *M*, f compagnie constituée à l'instigation de *B* et qui n'était qu'une façade, à laquelle la compagnie *L.S.* céda tous ses droits en vertu de l'accord conclu avec l'appelante.

*Arrêt*: l'appel est accueilli; l'appelante a dépensé la somme de \$60,000 dans ces opérations non pas dans le but d'acquérir des éléments d'actif des compagnies en cause, mais simplement pour se libérer d'un contrat à titre onéreux.

Arrêt suivi: *Anglo-Persian Oil Co. Ltd. c. Dale* (1929-32) 16 T.C. 253.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

h

AVOCATS:

*Maurice Régnier et Robert Couzin* pour l'appelante.

i

*André Gauthier* pour l'intimé.

PROCUREURS:

*Stikeman, Elliott & Cie*, Montréal, pour l'appelante.

j

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimé.

PRATTE J.—This is an appeal from a reassessment of the appellant's income tax for the 1967 taxation year. That reassessment was made on the basis that the appellant had improperly deducted from its income capital expenditures totalling \$60,000.00.

The appellant is a Canadian company which carries on the business of leasing automatic toll collection equipment.<sup>1</sup> For a while, it was not very successful in the Province of Quebec. The Quebec Autoroute Authority would not do business with it. The president of the appellant heard that this situation might change if the appellant hired one Mr. Bastien, an accountant from Montreal, as its representative in Quebec. Mr. Bastien was contacted and, eventually, it was agreed that Mr. Bastien, or, rather, a company of his called "Les Signaux Électroniques de Québec Inc." (hereinafter referred to as "Les Signaux"), would act as the appellant's representative in its dealings with the Quebec Autoroute Authority. The conditions of this agreement were stated in a letter, dated April 9, 1962, from the appellant to "Les Signaux", Mr. Bastien's company. Only two paragraphs of this letter are relevant to this appeal; they read as follows:

...

It is agreed that you will act as our representative in connection with business undertaken with the Quebec Autoroute Authority for which a commission of 10% will be paid to you for performing the services ordinarily performed by a manufacturer's representative. The 10% paid to you will be based on the net price paid to and received by us on all installations whether by sale or rental for equipment or for maintenance for the period commencing September 1, 1961 and ending September 1, 1967, hereinafter called the "Term", with regard to the Quebec Autoroute Authority. The compensation paid shall be in Canadian currency.

...

Your right to earn compensation shall cease with the end of the Term, and any provisions for renewal, extensions, options, or elections to renew or to extend any contract

<sup>1</sup> The appellant is a wholly owned subsidiary of an American company. The president of the American company is also the president of the appellant. It is to be noted that certain of the contracts to which I will refer in this judgment were entered into by the American parent company, others by its Canadian subsidiary. However, as nothing turns on this distinction, I will refer to these contracts as having all been concluded by the appellant.

LE JUGE PRATTE—Par les présentes, il est interjeté appel de la nouvelle cotisation d'impôt de l'appelante pour l'année d'imposition 1967. Le Ministre a établi cette nouvelle cotisation au motif que l'appelante n'était pas admise à déduire de son revenu des dépenses de capital s'élevant à \$60,000.

L'appelante est une compagnie canadienne dont l'activité consiste à louer des machines pour la perception automatique des péages.<sup>1</sup> Pendant un certain temps, la compagnie appelante n'a pas eu beaucoup de succès dans la province de Québec. L'Office des autoroutes du Québec refusait de faire affaire avec elle. Le président de l'appelante crut comprendre que cette situation changerait peut-être si sa compagnie s'assurait, pour la représenter au Québec, les services d'un certain Bastien, comptable à Montréal. On prit contact avec Bastien et on convint finalement que ce dernier, ou plutôt sa compagnie, «Les Signaux Électroniques de Québec Inc.» (ci-après appelée «Les Signaux»), allait représenter l'appelante dans ses négociations avec l'Office des autoroutes du Québec. Les termes de cet accord furent énoncés dans une lettre, datée du 9 avril 1962, que l'appelante adressa à la compagnie de Bastien, «Les Signaux». Voici les deux seuls paragraphes de la lettre qui nous intéressent en l'espèce:

[TRADUCTION] . . .

Il est entendu que vous allez nous représenter dans les affaires entreprises avec l'Office des autoroutes du Québec et que vous toucherez une commission de 10% pour ces services qui sont en général ceux d'un représentant du fabricant. Les 10% qui vous seront versés, seront calculés sur le prix net que nous aurons perçu sur toutes les installations, qu'il s'agisse de vente ou de location de matériel ou de son entretien, pendant la période allant du 1<sup>er</sup> septembre 1961 au 1<sup>er</sup> septembre 1967 et ci-après appelée «la Période» et ce, en ce qui concerne l'Office des autoroutes du Québec. Cette commission sera versée en monnaie canadienne.

...

Votre droit à cette commission prendra fin à la fin de la Période et toute disposition prévoyant le renouvellement, les extensions, les options ou le droit de choisir de renouveler

<sup>1</sup> L'appelante est une filiale en propriété exclusive d'une compagnie américaine. Le président de la compagnie américaine est aussi président de l'appelante. Il est à noter que certains des contrats que je vais mentionner dans ces motifs ont été conclus par la compagnie mère américaine et certains autres par la filiale canadienne. Cependant, cette distinction n'ayant aucune importance, je vais faire comme si tous ces contrats avaient été conclus par l'appelante.

made during the Term shall not be deemed to entitle you to compensation if any of such events occur after the Term. However, nothing herein shall be construed to prevent the payment to you of compensation on such renewals or extensions pursuant to options or elections for the entire period thereof if made during the Term.

...

From 1961 to 1966, Mr. Bastien proved that his influence had not been overestimated. He succeeded in obtaining many contracts from the Quebec Autoroute Authority. In 1966, two of these contracts were still in force. Both were leases of equipment. The first one, dated December 1, 1961, was to expire on December 2, 1966; the other one, dated August 6, 1963, was to expire on December 31, 1968.<sup>2</sup> In 1966, Mr. Bastien was in the process of negotiating a new long term lease which was to replace these two contracts. Toward the end of the year, though, the president of the appellant realized that these negotiations had come to a stop. He then learned that a provincial election had been held in Quebec and that, as a result, Mr. Bastien had lost his influence. The officials of the Quebec Autoroute Authority would no longer negotiate with Mr. Bastien. From then on, it is the president of the appellant who conducted the negotiations which resulted in the signature, on June 7, 1967, of a new six-year lease which replaced the two leases that I have already mentioned. Before this new lease was signed, however, the president of the appellant contacted Mr. Bastien: he wanted to know under what conditions the appellant could terminate its relationship with "Les Signaux". If, as was then anticipated, the appellant succeeded in its negotiations with the Authority and was awarded a new contract before September 1, 1967, the appellant, under the terms of the agreement it had made with "Les Signaux", would then

<sup>2</sup> As the equipment leased to the Quebec Autoroute Authority was supplied by the appellant, one would have expected the appellant and the Authority to be the only parties to these contracts. Such was not the case. These two leases were entered into by the Authority on the one hand, and, on the other hand, by both the appellant and "Les Signaux". It seems that "Les Signaux" was made a party to these contracts on the insistence of Mr. Bastien, who wanted to have a guarantee that "Les Signaux" would be paid its commission.

ou d'étendre tout contrat conclu pendant la Période ne sera pas censée vous conférer le droit de percevoir une commission si l'un quelconque de ces événements se produit à l'issue de la Période. Cependant, rien dans cet accord ne doit être interprété de manière à vous refuser le paiement de la commission sur tel renouvellement ou extension conforme aux options ou aux choix pour toute la période de ceux-ci, s'ils se produisent pendant la Période.

...

Entre 1961 et 1966, Bastien a prouvé qu'on n'avait pas surestimé son influence. Il a réussi à obtenir de nombreux contrats de l'Office des autoroutes du Québec. En 1966, deux de ces contrats étaient encore en vigueur. Il s'agissait de contrats de location de matériel. Le premier, daté du 1<sup>er</sup> décembre 1961, devait prendre fin le 2 décembre 1966; le second, daté du 6 août 1963, devait prendre fin le 31 décembre 1968.<sup>2</sup> En 1966, Bastien était en train de négocier un nouveau contrat de louage à long terme qui devait remplacer les deux contrats susmentionnés. Cependant vers la fin de l'année, le président de l'appelante s'est rendu compte que les négociations n'avançaient pas. Il a alors appris qu'une élection provinciale avait eu lieu au Québec à la suite de quoi Bastien avait perdu son influence. Les fonctionnaires de l'Office des autoroutes du Québec ne voulaient plus traiter avec Bastien. Dorénavant, ce fut le président de l'appelante qui poursuivit les négociations qui aboutirent à la signature, le 7 juin 1967, d'un nouveau contrat de louage de six ans signé en remplacement des deux contrats déjà mentionnés. Avant la signature de ce nouveau contrat de louage, le président de l'appelante a cependant pris contact avec Bastien: il voulait savoir à quelles conditions l'appelante pouvait mettre fin à ses rapports avec «Les Signaux». Si, comme on s'y attendait alors, l'appelante menait à bien ses négociations avec l'Office et se voyait attribuer un nouveau contrat avant le 1<sup>er</sup> septembre 1967, elle serait alors tenue, aux

<sup>2</sup> Étant donné que c'était l'appelante qui louait le matériel à l'Office des autoroutes du Québec, on se serait attendu à ce que l'appelante et l'Office soient les deux seules parties au contrat. Ce n'était pas le cas. Les parties aux deux contrats étaient d'une part l'Office et d'autre part à la fois l'appelante et «Les Signaux». Il semble que ce soit Bastien qui ait insisté pour que «Les Signaux» soit partie aux contrats, car il voulait ainsi garantir que «Les Signaux» recevrait la commission prévue.

have to pay to that company a commission on all rentals to be paid by the Quebec Autoroute Authority under the new contract. As the new contract would not be the result of Mr. Bastien's efforts, the president of the appellant felt that "Les Signaux" should not profit by it. At the end of 1966, Mr. Bastien agreed to the cancellation of the agreement that the appellant had made with "Les Signaux" provided that the appellant would pay the sum of \$60,000.00. It was left to Mr. Bastien to determine how, in fact, this result would be arrived at. All that the appellant was interested in was to obtain the cancellation of its agreement with "Les Signaux" for a price of not more than \$60,000.00.

Mr. Bastien thereafter proposed, and the appellant accepted, that the following contracts be made:

1. By an agreement dated December 21, 1966, "Les Signaux" transferred to a company named Montrose Industries Inc., all its rights under the agreement it had with the appellant. This transfer was made for the price of \$29,000.00, which was paid by the issuance to "Les Signaux" of 29,000 preferred shares of Montrose.

Montrose Industries Inc. was a mere corporate shell. It had been incorporated a few years earlier at the instigation of Mr. Bastien who owned its common stock. Apparently, it had always been a dormant company.

2. By an agreement signed on January 12, 1967, the appellant acquired from "Les Signaux", for the price of \$29,000.00, the 29,000 preferred shares of Montrose Industries Inc.

By an agreement signed on the same day, the appellant purchased from Mr. Bastien, for \$1,000.00, the common shares of Montrose Industries Inc.

3. By an agreement signed on January 3, 1967, "Les Signaux" sold to the appellant, for the price of \$30,000.00, all its rights and interests in the two leases, dated respectively December 1, 1961 and August 6, 1963, that

termes de l'accord qu'elle avait conclu avec «Les Signaux», de verser à celle-ci une commission sur toutes les sommes reçues de l'Office des autoroutes du Québec, à titre de location, en vertu du nouveau contrat. Étant donné que Bastien n'avait pas participé à la négociation de ce nouveau contrat, le président de l'appelante considéra que «Les Signaux» ne devaient pas en tirer profit. A la fin de 1966, Bastien accepta la résiliation de l'accord entre l'appelante et «Les Signaux», à condition que l'appelante verse la somme de \$60,000. On laissa à Bastien le choix des moyens permettant d'aboutir à ce résultat. La seule chose intéressant l'appelante était d'obtenir la résiliation de l'accord conclu avec «Les Signaux» pour une somme ne dépassant pas \$60,000.

Bastien a ensuite proposé que soient signés les contrats suivants, ce que l'appelante accepta:

1. Par accord en date du 21 décembre 1966, «Les Signaux» a cédé à la compagnie les Industries Montrose Inc. tous ses droits en vertu de l'accord conclu avec l'appelante. Cette cession s'est faite au prix de \$29,000 qui fut payé par l'émission, au nom de la compagnie «Les Signaux», de 29,000 actions privilégiées de la Montrose.

Les Industries Montrose Inc. n'était qu'une façade. Elle avait été constituée quelques années auparavant à l'instigation de Bastien qui en détenait toutes les actions ordinaires. Il semble que cette compagnie n'ait jamais eu d'activité.

2. Par accord conclu le 12 janvier 1967, l'appelante a racheté à la compagnie «Les Signaux», pour la somme de \$29,000, les 29,000 actions privilégiées des Industries Montrose Inc.

Par un accord signé le même jour, l'appelante a acheté à Bastien, pour la somme de \$1,000, les actions ordinaires de la compagnie les Industries Montrose Inc.

3. Par accord signé le 3 janvier 1967, la compagnie «Les Signaux» a vendu à l'appelante, pour la somme de \$30,000, tous ses droits et intérêts dans les deux contrats de louage conclus avec l'Office des autoroutes du Québec

had been entered into with the Quebec Autoroute Authority.

It is the deduction of the amounts paid by the appellant under those contracts which has been denied by the respondent.

The first submission of counsel for the respondent was that these amounts were not paid by the appellant to obtain the cancellation of the agreement it had entered into with "Les Signaux". According to counsel, these amounts were spent for the purpose of acquiring capital assets, namely: the shares of Montrose Industries Inc. and the rights of "Les Signaux" in the two leases of equipment. In my view, this contention is untenable. The evidence shows clearly that the payments here in question were made by the appellant for the sole purpose of being released from its obligation to pay a commission to "Les Signaux". The appellant never wanted to acquire any asset from Mr. Bastien or his companies. The various arrangements under which the sum of \$60,000.00 was paid by the appellant were, as submitted by counsel for the appellant, a mere machinery created for the purpose of cancelling the contract under which the appellant was bound to pay a commission to "Les Signaux".

Counsel for the respondent also submitted that the payments were not revenue expenditures even if the appellant had made them for the purpose of obtaining the cancellation of its contract with "Les Signaux". He said that the appellant could not have continued to do business with the Quebec Autoroute Authority if it had not severed its relationship with "Les Signaux". The \$60,000.00 here in question should therefore be considered as being the price that the appellant had to pay to obtain a new long term contract from the Quebec Autoroute Authority. This submission is not supported by the evidence which, as I have already said, shows that the sum of \$60,000.00 was paid by the appellant for the sole purpose of getting rid of an onerous contract under which it was obliged to pay a commission to "Les Signaux".

le 1<sup>er</sup> décembre 1961 et le 6 août 1963 respectivement.

L'intimé refuse la déduction des sommes que l'appelante a payées en vertu de ces contrats.

L'avocat du Ministre a tout d'abord fait valoir que l'appelante n'a pas versé ces sommes pour obtenir la résiliation de l'accord conclu avec «Les Signaux». D'après lui, l'appelante a déboursé ces sommes afin d'acquérir des biens de capital, savoir les actions de la compagnie les Industries Montrose Inc. et les droits de la compagnie «Les Signaux» à l'égard des deux contrats de louage de matériel. On ne saurait, à mon avis, soutenir cet argument. La preuve démontre clairement que l'appelante a effectué les paiements en question aux seules fins de se libérer de son obligation de verser une commission à la compagnie «Les Signaux». L'appelante n'a jamais entendu acheter des éléments d'actif à Bastien ou à ses compagnies. Comme l'a fait valoir l'avocat de l'appelante, les divers arrangements en vertu desquels les \$60,000 furent payés ne sont qu'un mécanisme mis au point aux fins de la résiliation du contrat en vertu duquel l'appelante était tenue de verser une commission à la compagnie «Les Signaux».

L'avocat de l'intimé a également avancé que les paiements ne constituaient pas des dépenses d'exploitation, même si l'appelante les a effectués afin d'obtenir la résiliation de son contrat avec «Les Signaux». Il a soutenu que l'appelante n'aurait pas pu continuer à faire affaire avec l'Office des autoroutes du Québec si elle n'avait pas rompu ses rapports avec «Les Signaux». Il faudrait donc considérer que les \$60,000 en question sont le prix que l'appelante a dû payer pour obtenir un nouveau contrat à long terme avec l'Office des autoroutes du Québec. La preuve ne confirme pas une pareille affirmation car, comme je l'ai déjà dit, elle indique que l'appelante a versé les \$60,000 aux seules fins de se libérer d'un contrat à titre onéreux aux termes duquel elle était tenue de verser une commission à la compagnie «Les Signaux».

In my view the facts in this case cannot be distinguished from those in *Anglo-Persian Oil Co. Ltd. v. Dale* (1929-32) 16 T.C. 253.

For these reasons, the appeal is allowed with costs.

Il n'y a pas lieu, à mon avis, de distinguer les faits de l'espèce de ceux de l'affaire *Anglo-Persian Oil Co. Ltd. c. Dale* (1929-32) 16 T.C. 253.

■ Pour ces motifs, l'appel est accueilli avec dépens.