

65302 British Columbia Limited *Appellant*

v.

Her Majesty The Queen *Respondent*

INDEXED AS: 65302 BRITISH COLUMBIA LTD. v. CANADA

File No.: 26352.

1999: April 20; 1999: November 25.

Present: L'Heureux-Dubé, Gonthier, McLachlin, Iacobucci, Major, Bastarache and Binnie JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Income tax — Deductions — Levies — Egg producer exceeding its quota from 1984 to 1988 and including profit from over-quota production in declaration of income — Over-quota levy paid by egg producer in 1988 — Whether over-quota levy deductible as business expense — Whether over-quota levy can be characterized as capital outlay — Proper approach to deduction of fines, penalties or statutory levies from income — Income Tax Act, R.S.C., 1985, c. 1 (5th Suppl.), s. 18(1)(a), (b).

The appellant carried on a poultry farm business in British Columbia. It was a registered egg producer and, due to local market conditions, it decided to produce over-quota from 1984 to 1988. In 1988, an inspector from the B.C. Egg Marketing Board discovered the over-quota layers on the appellant's farm and the appellant paid an over-quota levy of approximately \$270,000. When filing its returns under the *Income Tax Act*, the appellant included the profit from its over-quota production in its income. In 1988, the appellant deducted the over-quota levy as a business expense pursuant to ss. 9(1) and 18(1)(a) of the Act, which resulted in a non-capital loss that was carried back to its 1985 taxation year. In its 1989 taxation year, the appellant deducted the interest paid on the unpaid balance of the levy and legal expenses incurred for representation in respect of the over-quota levy. Upon reassessment of its 1985, 1988, and 1989 tax returns, the Minister of National Revenue disallowed the deductions of the over-quota levy, loss carry back, interest and legal expenses. In the Tax Court of Canada, the parties agreed that the deductibility of the loss carry back, interest, and legal expenses depended upon the deductibility of the over-quota levy.

65302 British Columbia Limited *Appelante*

c.

Sa Majesté la Reine *Intimée*

RÉPERTORIÉ: 65302 BRITISH COLUMBIA LTD. c. CANADA

N° du greffe: 26352.

1999: 20 avril; 1999: 25 novembre.

Présents: Les juges L'Heureux-Dubé, Gonthier, McLachlin, Iacobucci, Major, Bastarache et Binnie.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Impôt sur le revenu — Déductions — Redevances — Entreprise avicole dépassant son quota de 1984 à 1988 et incluant le bénéfice tiré de la production excédentaire dans sa déclaration de revenus — Taxe sur dépassement de quota payée par l'entreprise avicole en 1988 — La taxe sur dépassement de quota est-elle déductible à titre de dépense d'entreprise? — La taxe sur dépassement de quota peut-elle être considérée comme une dépense en capital? — Comment faut-il aborder la déduction d'amendes, de pénalités ou de redevances d'origine législative dans le calcul du revenu? — Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.), art. 18(1)a), b).

L'appelante exploitait une entreprise avicole en Colombie-Britannique. Elle était une productrice enregistrée d'œufs et, vu les besoins du marché local, avait décidé de dépasser son quota de 1984 à 1988. En 1988, un inspecteur de l'Office de commercialisation des œufs a découvert la présence de pondeuses excédentaires à la ferme de l'appelante; l'appelante a versé une taxe sur dépassement de quota d'environ 270 000 \$. Dans sa déclaration sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'appelante a inclus dans son revenu le bénéfice tiré de sa production excédentaire. En 1988, l'appelante a déduit la taxe sur dépassement de quota à titre de dépense d'entreprise en vertu du par. 9(1) et de l'al. 18(1)a) de la Loi, ce qui a donné lieu à une perte autre qu'une perte en capital qui a été reportée à l'année d'imposition 1985. Dans son année d'imposition 1989, l'appelante a déduit l'intérêt versé sur le solde impayé de la taxe et les frais judiciaires aux fins de représentation concernant la taxe sur dépassement de quota. Dans de nouvelles cotisations établies pour les années d'imposition 1985, 1988 et 1989, le ministre du Revenu national a refusé la déduction de la taxe sur dépassement de quota, le report de la perte sur les années antérieures et

The Tax Court held that the over-quota levy was deductible as a business expense and that this deduction was not prohibited by s. 18(1)(b) of the Act. The Federal Court of Appeal set aside the Tax Court's decision. The central question in this appeal is whether the over-quota levy may be deducted as a business expense from a taxpayer's business income.

Held: The appeal should be allowed.

Per Gonthier, McLachlin, Iacobucci, Major and Binnie JJ.: The over-quota levy is an allowable deduction pursuant to ss. 9(1) and 18(1)(a). The levy was incurred as part of the appellant's day-to-day operations, and the decision to produce over-quota was a business decision made in order to realize income. The characterization of the levy as a "fine or penalty" is of no consequence because the income tax system does not distinguish among levies, fines and penalties.

If the expense is incurred for the purpose of gaining or producing business income, it is deductible. There is nothing in the language of s. 18(1)(a) to suggest that a penalty or fine should be "unavoidable" in order to be deductible. Nor should the deduction of fines and penalties incurred for the purpose of gaining or producing income from a business be disallowed for reasons of public policy. For courts to intervene in the name of public policy would only introduce uncertainty, as it would be unclear what public policy was to be followed, whether a particular fine or penalty was to be characterized as deterrent or compensatory in nature, and whether the body imposing the fine intended it to be deductible. Moreover, allowing the deduction of fines is consistent with the tax policy goals of neutrality and equity. Although it may be said that the deduction of such fines and penalties "dilutes" the impact of the sanction, this effect does not introduce a sufficient degree of disharmony so as to lead this Court to disregard the ordinary meaning of s. 18(1)(a) when that ordinary meaning is harmonious with the scheme and object of the Act. While fully alive to the need in general to harmonize the interpretation of different statutes, the question here arises in the specific context of a tax collection system based on self-assessment. In this connection, it is up to Parliament to decide which expenses incurred for the purpose of earning business income should not be

la déduction des frais d'intérêts et des frais judiciaires. Devant la Cour canadienne de l'impôt, les parties ont convenu que la déductibilité du report de la perte, des frais d'intérêts et des frais judiciaires dépendait de la déductibilité de la taxe sur dépassement de quota. La Cour de l'impôt a conclu que la taxe sur dépassement de quota était déductible à titre de dépense d'entreprise et que cette déduction n'était pas interdite par l'al. 18(1)(b) de la Loi. La Cour d'appel fédérale a infirmé la décision de la Cour canadienne de l'impôt. La question centrale du pourvoi est de savoir si la taxe sur dépassement de quota peut être déduite du revenu d'entreprise du contribuable à titre de dépense d'entreprise.

Arrêt: Le pourvoi est accueilli.

Les juges Gonthier, McLachlin, Iacobucci, Major et Binnie: La taxe sur dépassement de quota est déductible en vertu du par. 9(1) et de l'al. 18(1)(a). La taxe résultait des opérations journalières de l'appelante et la décision de produire au-delà des quotas était une décision commerciale prise dans le but de produire un revenu. La caractérisation de la redevance comme «amende ou pénalité» n'a pas d'incidence parce que le régime fiscal ne fait pas de distinction entre les redevances, les amendes et les pénalités.

Si la dépense est faite en vue de tirer un revenu de l'entreprise, elle est déductible. Rien dans le libellé de l'al. 18(1)(a) n'indique qu'une pénalité ou amende devrait être «inévitabile» pour être déductible. La déduction d'amendes et de pénalités payées en vue de tirer un revenu d'une entreprise ne devrait pas non plus être refusée pour des raisons d'ordre public. L'intervention des tribunaux au nom de l'ordre public ne ferait que créer de l'incertitude quant à savoir quels principes suivre, ou s'il y a lieu de qualifier de dissuasive ou de compensatoire une amende ou pénalité donnée, ou encore si l'intention de l'organisme imposant l'amende était de la rendre déductible. De plus, la déduction d'amendes est compatible avec les objectifs de neutralité et d'équité de la politique fiscale. Même s'il est possible de dire que la déduction des amendes et des pénalités «dilue» l'impact de la sanction, cette conséquence ne crée pas une dissonance telle que notre Cour doive ignorer le sens ordinaire de l'al. 18(1)(a) lorsque ce sens ordinaire s'harmonise avec le régime et l'objet de la Loi. Bien que l'on soit pleinement conscient de la nécessité en général d'harmoniser l'interprétation des différentes lois, la question en l'espèce se pose dans le cadre particulier d'un système fiscal fondé sur l'autocotisation. Dans ce contexte, il appartient au Parlement de décider quelles dépenses engagées en vue de tirer un revenu de l'entreprise ne devraient pas être déductibles, et il en a décidé

deductible, as it has so decided on other occasions. In the absence of Parliamentary direction in the *Income Tax Act* itself, outlays and expenses are deductible if made for the purpose of gaining or producing income. However, while such a situation would likely be rare, it is conceivable that a breach could be so egregious or repulsive that the fine or penalty subsequently imposed could not be justified as being incurred for the purpose of producing income.

The appellant's expenditures for the over-quota levy are best characterized as a current expense, the deduction of which is permitted by ss. 9(1) and 18(1)(a) of the *Income Tax Act*, rather than an outlay of capital prohibited by s. 18(1)(b) of the Act.

Per L'Heureux-Dubé and Bastarache JJ.: The over-quota levy incurred by the appellant can be deducted as a business expense for the purposes of the *Income Tax Act* as it was a compensatory levy charged primarily to defray the costs of over-production and incurred for the purposes of gaining or producing income. However, penal fines are not expenditures incurred for the purpose of gaining or producing income in the legal sense. In order to be consistent with a realistic understanding of the accretion of wealth concept and the court's duty to uphold the integrity of the legal system in interpreting the Act, the distinction between deductible and non-deductible levies and penalties must be determined on a case-by-case basis. Absent an express indication to the contrary, the presumption that Parliament would not intend to encourage the violation of other laws must be considered. The main factor in determining whether a payment is deductible is whether the primary purpose of the statutory provision under which the payment is demanded would be frustrated or undermined. Statutory provisions imposing payments either as punishment for past wrongdoing or as a general or specific deterrence against future lawbreaking would be undermined if the fine could then be deducted as a business expense. This kind of deduction should be disallowed, not for reasons of public policy, but because deductions not specifically authorized by the *Income Tax Act*, would frustrate the expressed intentions of Parliament in other statutes. In contrast, if the legislative purpose behind a provision is primarily compensatory, its operation would not be undermined by the deduction of the expense. Where the purpose is mixed and the charging provisions have both a penal and a compensatory aim, a court should look for the primary purpose of the payment. In approaching this task, the court should consider, in particular, the nature

ainsi en plusieurs occasions. En l'absence de directives du Parlement dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* elle-même, les dépenses sont déductibles si elles ont été engagées en vue de produire un revenu. Cependant, quoiqu'une telle situation ne surviendrait probablement que rarement, il est envisageable qu'une infraction soit à ce point flagrante ou répugnante que l'amende ou pénalité imposée par la suite ne puisse se justifier comme ayant été encourue en vue de produire un revenu.

Les dépenses engagées par l'appelante à l'égard de la taxe sur dépassement de quota sont mieux qualifiées comme des dépenses courantes, dont la déduction est permise en vertu du par. 9(1) et de l'al. 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, que comme des dépenses en capital interdites sous le régime de l'al. 18(1)b) de la Loi.

Les juges L'Heureux-Dubé et Bastarache: La taxe sur dépassement de quota payée par l'appelante peut être déduite à titre de dépense d'entreprise aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* car elle représente une redevance compensatoire imposée principalement en vue de défrayer les coûts liés à la surproduction et versée en vue de produire un revenu. Cependant, les amendes pénales ne sont pas des dépenses engagées aux fins de tirer un revenu, au sens juridique de l'expression. Afin de favoriser une compréhension réaliste du concept d'accumulation de la richesse et de l'obligation de la cour de préserver l'intégrité du système juridique dans son interprétation de la Loi, la distinction entre les redevances et pénalités déductibles et non déductibles doit se faire au cas par cas. En l'absence de disposition expresse contraire, la présomption selon laquelle le Parlement n'avait pas l'intention d'encourager la violation d'autres lois doit être prise en considération. Le facteur central pour déterminer si une taxe est déductible est la question de savoir si le but premier du texte législatif prescrivant le paiement serait contrecarré ou annihilé. Les dispositions législatives imposant des paiements, soit à titre de sanction pour un méfait antérieur, soit à titre de dissuasion générale ou spécifique contre la violation potentielle de la loi, seraient amoindries si l'amende pouvait ensuite être déduite sous forme de dépense d'entreprise. Ce type de déduction ne devrait pas être permis, non pas pour des motifs d'ordre public, mais parce que la déduction, qui n'est pas spécifiquement autorisée par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, serait contraire à l'intention du Parlement exprimée dans d'autres lois. Par contre, si l'objectif visé par le législateur dans une disposition donnée est essentiellement compensatoire, sa mise en œuvre ne sera généralement pas contrecarrée par la déduction de la dépense. Lorsque

of the mischief that the provision was designed to address.

Cases Cited

By Iacobucci J.

Disapproved: *Amway of Canada Ltd. v. M.N.R.* (1996), 193 N.R. 381; **distinguished:** *Imperial Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1947] Ex. C.R. 527; *Commissioners of Inland Revenue v. Alexander von Glehn & Co.*, [1920] 2 K.B. 553; *Robinson v. Commissioner of Inland Revenue*, [1965] N.Z.L.R. 246; *Herald and Weekly Times v. Federal Commissioner of Taxation* (1932), 2 A.T.D. 169; *Mayne Nickless Ltd v. Federal Commissioner of Taxation* (1984), 71 F.L.R. 168; *Beresford v. Royal Insurance Co.*, [1938] 2 All E.R. 602; **considered:** *TNT Canada Inc. v. The Queen*, [1988] 2 C.T.C. 91; *Day & Ross Ltd. v. The Queen*, [1977] 1 F.C. 780; *Tank Truck Rentals, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue*, 356 U.S. 30 (1958); *Commissioner of Internal Revenue v. Sullivan*, 356 U.S. 27 (1958); **referred to:** *Reference re Agricultural Products Marketing Act*, [1978] 2 S.C.R. 1198; *Royal Trust Co. v. M.N.R.*, 57 D.T.C. 1055; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27; *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; *M.N.R. v. Eldridge*, [1964] C.T.C. 545; *Espie Printing Co. v. Minister of National Revenue*, [1960] Ex. C.R. 422; *Royal Bank of Canada v. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 S.C.R. 411; *Canderel Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 147.

By Bastarache J.

Referred to: *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27; *Alberta (Treasury Branches) v. M.N.R.*, [1996] 1 S.C.R. 963; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103; *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *Tank Truck Rentals, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue*, 356 U.S. 30 (1958); *McKnight (Inspector of Taxes) v. Sheppard*, [1999] 3 All E.R. 491; *Hall v. Hebert*, [1993] 2 S.C.R. 159.

l'objectif est mixte et que les dispositions prévoyant paiement visent un but à la fois pénal et compensatoire, le tribunal devrait rechercher l'objectif premier du paiement. Dans le cadre de cet examen, le tribunal devrait tenir compte en particulier de la nature du méfait que la disposition vise à sanctionner.

Jurisprudence

Citée par le juge Iacobucci

Arrêt critiqué: *Amway of Canada Ltd. c. M.R.N.* (1996), 193 N.R. 381; **distinction d'avec les arrêts:** *Imperial Oil Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1947] R.C. de l'É. 527; *Commissioners of Inland Revenue c. Alexander von Glehn & Co.*, [1920] 2 K.B. 553; *Robinson c. Commissioner of Inland Revenue*, [1965] N.Z.L.R. 246; *Herald and Weekly Times c. Federal Commissioner of Taxation* (1932), 2 A.T.D. 169; *Mayne Nickless Ltd c. Federal Commissioner of Taxation* (1984), 71 F.L.R. 168; *Beresford c. Royal Insurance Co.*, [1938] 2 All E.R. 602; **arrêts examinés:** *TNT Canada Inc. c. La Reine*, [1988] 2 C.T.C. 91; *Day & Ross Ltd. c. La Reine*, [1977] 1 C.F. 780; *Tank Truck Rentals, Inc. c. Commissioner of Internal Revenue*, 356 U.S. 30 (1958); *Commissioner of Internal Revenue c. Sullivan*, 356 U.S. 27 (1958); **arrêts mentionnés:** *Renvoi relatif à la Loi sur l'organisation du marché des produits agricoles*, [1978] 2 R.C.S. 1198; *Royal Trust Co. c. M.N.R.*, 57 D.T.C. 1055; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; *M.N.R. c. Eldridge*, [1964] C.T.C. 545; *Espie Printing Co. c. Minister of National Revenue*, [1960] R.C. de l'É. 422; *Banque Royale du Canada c. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 R.C.S. 411; *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147.

Citée par le juge Bastarache

Arrêts mentionnés: *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; *Alberta (Treasury Branches) c. M.R.N.*, [1996] 1 R.C.S. 963; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103; *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *Tank Truck Rentals, Inc. c. Commissioner of Internal Revenue*, 356 U.S. 30 (1958); *McKnight (Inspector of Taxes) c. Sheppard*, [1999] 3 All E.R. 491; *Hall c. Hebert*, [1993] 2 R.C.S. 159.

Statutes and Regulations Cited

- British Columbia Egg Marketing Board Standing Order* (Rev. January 1989), ss. 6, 17(g).
- British Columbia Egg Marketing Scheme, 1967*, B.C. Reg. 173/67, s. 37(v).
- Income Tax Act*, R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 9(1), 18(1)(a), (b), (l.1), (m), (t) [ad. 1990, c. 39, s. 8], 67, 67.5 [ad. 1994, c. 7, Sch. II, s. 46(1)], 111.
- Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97, s. 6(a).
- Internal Revenue Code* § 162(f) [ad. P.L. 91-172, § 902(a)].
- Natural Products Marketing (BC) Act*, R.S.B.C. 1979, c. 296, ss. 12(1), 13(1)(k), 20(1).

Authors Cited

- Brooks, Neil. "The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses". In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, contributing eds., *Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1981, 189.
- Côté, Pierre-André. *Interprétation des lois*, 3^e éd. Montréal: Thémis, 1999.
- Driedger, Elmer. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
- Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. By Ruth Sullivan. Toronto: Butterworths, 1994.
- Hogg, Peter W., and Joanne E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*, 2nd ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1997.
- Krasa, Eva M. "The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments" (1990), 38 *Can. Tax J.* 1399.
- Krever, Richard. "The Deductibility of Fines: Considerations From Law and Policy Perspectives" (1984), 13 *Austl. Tax Rev.* 168.
- Krishna, Vern. "Public Policy Limitations on the Deductibility of Fines and Penalties: Judicial Inertia" (1978), 16 *Osgoode Hall L.J.* 19.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal (1997), 221 N.R. 175, 98 D.T.C. 6002, [1998] 1 C.T.C. 131, [1997] F.C.J. No. 1544 (QL), allowing an appeal from a judgment of the Tax Court of Canada, [1995] 2 C.T.C. 2294, [1995] T.C.J. No. 81 (QL), allowing an appeal from notices of reassessment. Appeal allowed.

Lois et règlements cités

- British Columbia Egg Marketing Board Standing Order* (rév. janvier 1989), art. 6, 17g).
- British Columbia Egg Marketing Scheme, 1967*, B.C. Reg. 173/67, art. 37(v).
- Internal Revenue Code* § 162(f) [aj. P.L. 91-172, § 902(a)].
- Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, ch. 97, art. 6a).
- Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.), art. 9(1), 18(1)a), b), l.1), m), t) [aj. 1990, ch. 39, art. 8], 67, 67.5 [aj. 1994, ch. 7, ann. II, art. 46(1)], 111.
- Natural Products Marketing (BC) Act*, R.S.B.C. 1979, ch. 296, art. 12(1), 13(1)k), 20(1).

Doctrine citée

- Brooks, Neil. «The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses». In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, contributing eds., *Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1981, 189.
- Côté, Pierre-André. *Interprétation des lois*, 3^e éd. Montréal: Thémis, 1999.
- Driedger, Elmer. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
- Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. By Ruth Sullivan. Toronto: Butterworths, 1994.
- Hogg, Peter W., and Joanne E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*, 2nd ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1997.
- Krasa, Eva M. «The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments» (1990), 38 *Can. Tax J.* 1399.
- Krever, Richard. «The Deductibility of Fines: Considerations From Law and Policy Perspectives» (1984), 13 *Austl. Tax Rev.* 168.
- Krishna, Vern. «Public Policy Limitations on the Deductibility of Fines and Penalties: Judicial Inertia» (1978), 16 *Osgoode Hall L.J.* 19.

POURVOI contre un jugement de la Cour d'appel fédérale (1997), 221 N.R. 175, 98 D.T.C. 6002, [1998] 1 C.T.C. 131, [1997] A.C.F. n° 1544 (QL), qui a accueilli l'appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt, [1995] 2 C.T.C. 2294, [1995] A.C.I. n° 81 (QL), faisant droit à un appel contre des avis de cotisation. Pourvoi accueilli.

S. Kim Hansen, for the appellant.

S. Kim Hansen, pour l'appelante.

Gordon Bourgard and *Brent Paris*, for the respondent.

Gordon Bourgard et *Brent Paris*, pour l'intimée.

The reasons of L'Heureux-Dubé and Bastarache JJ. were delivered by

Version française des motifs des juges L'Heureux-Dubé et Bastarache rendus par

BASTARACHE J. —

LE JUGE BASTARACHE —

I. Introduction

I. Introduction

This appeal raises the narrow question of whether a levy imposed pursuant to a provincial egg marketing scheme can be deducted as a business expense for the purposes of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.) (the "Act"). The broader question posed by my colleague Justice Iacobucci is whether fines or other types of payments may be deductible from a taxpayer's income. While I agree with his answer to the narrow question, as well as with his characterization of the payment as a current expense rather than a capital outlay, and adopt his statement of the facts and judgments of the lower courts, I respectfully cannot agree that all types of fines and penalties are deductible as a matter of course.

Le présent pourvoi pose la question précise de savoir si une redevance imposée en vertu d'un plan provincial de commercialisation des œufs peut être déduite à titre de dépense d'entreprise aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (la «Loi»). La question plus large que soulève mon collègue le juge Iacobucci est de savoir si des amendes et d'autres types de paiements peuvent être déductibles du revenu d'un contribuable. Je suis d'accord avec sa réponse à la question précise, de même qu'avec le fait qu'il ait qualifié le paiement en cause de dépense courante plutôt que de dépense en capital, et je fais mien son exposé des faits et des décisions antérieures rendues en l'espèce mais, avec égards, je ne suis pas d'avis que tous les types d'amendes et de pénalités sont automatiquement déductibles.

II. Analysis

II. Analyse

1. *The Concept of Profit and the Scheme of the Income Tax Act*

1. *La notion de bénéfice et l'esprit de la Loi de l'impôt sur le revenu*

The Act sets out the mechanism for deducting expenses for the purpose of determining taxable income in broad language. Section 9 provides that "a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is the taxpayer's profit from that business or property for the year". The Act provides no definition of the term "profit". In *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, this Court examined the calculation of profit in detail and determined that the correct approach is to begin by asking whether a particular expense would be deductible according to well accepted principles of business practice. However, even if the deduction is otherwise consistent with the principles of commercial trading, it may still be disallowed through

La Loi établit un mécanisme de déduction des dépenses aux fins du calcul du revenu imposable. L'article 9 énonce que «le revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année». La Loi ne définit pas le terme «bénéfice». Dans l'arrêt *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, notre Cour a examiné en profondeur la question du calcul du bénéfice et a conclu que la méthode appropriée consistait à évaluer d'abord si une dépense donnée serait déductible selon des principes bien reconnus de la pratique courante des affaires. Cependant, même si la déduction est par ailleurs conforme aux principes régissant les affaires commerciales, elle peut encore être refusée

1

2

the express limitations in s. 18(1). In particular, s. 18(1)(a) prohibits deductions in respect of:

... 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 the business or property;

³ *Symes, supra*, explains that the calculation of profit is a question of law that does not necessarily coincide with generally accepted accounting principles. As Iacobucci J. instructs, at p. 724, “the s. 9(1) test is a legal test rather than an accountancy test” (emphasis added). While the definition of profit for balance sheet purposes and for income tax purposes may coincide, they are not necessarily identical.

⁴ Accordingly, the question of statutory interpretation raised in the present case is whether levies, fines and other payments should, in the legal sense, be considered to be “made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining income from the business”.

2. Legislative Intention and Statutory Interpretation

⁵ It is well established that the correct approach to statutory interpretation is the modern contextual approach, set out by E. A. Driedger in *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87:

... the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

The modern rule is again described in *Driedger on the Construction of Statutes* (3rd ed. 1994), by R. Sullivan, at p. 131:

There is only one rule in modern interpretation, namely, courts are obliged to determine the meaning of legislation in its total context, having regard to the purpose of the legislation, the consequences of proposed interpretations, the presumptions and special rules of interpretation, as well as admissible external aids. In other words,

en vertu des dispositions limitatives expresses du par. 18(1). L’alinéa 18(1)a), en particulier, interdit les déductions relativement aux:

... dépenses, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l’entreprise ou du bien;

L’arrêt *Symes*, précité, explique que le calcul du bénéfice est une question de droit qui ne coïncide pas forcément avec les principes comptables généralement reconnus. Comme l’indique le juge Iacobucci, à la p. 724, «le critère visé au par. 9(1) est un critère juridique plutôt qu’un critère comptable» (je souligne). Bien que la définition du bénéfice aux fins du bilan et aux fins de l’impôt sur le revenu puissent se recouper, elles ne sont pas nécessairement identiques.

En conséquence, la question d’interprétation des lois que soulève le présent pourvoi est de savoir si des redevances, des amendes et d’autres paiements devraient être juridiquement considérés comme des dépenses «engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l’entreprise».

2. L’intention du législateur et l’interprétation des lois

Il est bien établi que la méthode appropriée d’interprétation des lois est la méthode contextuelle moderne, énoncée par E. A. Driedger dans *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la p. 87:

[TRADUCTION] ... il faut lire les termes d’une loi dans leur contexte global, en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s’harmonise avec l’esprit de la loi, l’objet de la loi et l’intention du législateur.

La règle moderne est encore énoncée dans *Driedger on the Construction of Statutes* (3^e éd. 1994), par R. Sullivan, à la p. 131:

[TRADUCTION] Il n’existe qu’une seule règle d’interprétation moderne: les tribunaux sont tenus d’interpréter un texte législatif dans son contexte global, en tenant compte de l’objet du texte en question, des conséquences des interprétations proposées, des présomptions et des règles spéciales d’interprétation, ainsi que des

the courts must consider and take into account all relevant and admissible indicators of legislative meaning.

See also P.-A. Côté, *Interprétation des lois* (3rd ed. 1999), at pp. 364-73. Recent decisions have applied the modern approach in both tax and non-tax cases: *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, at para. 21; *Alberta (Treasury Branches) v. M.N.R.*, [1996] 1 S.C.R. 963, at paras. 14-15; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103, at para. 10; *Symes, supra*, at p. 744; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at p. 578.

When considering the operation of ss. 9 and 18 in their entire context, I am persuaded that it was not the intention of Parliament to allow all fines to be deductible. I principally reach this conclusion for the simple reason that to so allow would operate to frustrate the legislative purpose of other statutes.

The statute book as a whole forms part of the legal context in which an act of Parliament is passed. As Driedger notes in the second edition, at p. 159, “one statute may influence the meaning of the other, so as to produce harmony within the body of the law as a whole”; see also Côté, *supra*, at pp. 433-40. Sullivan in *Driedger on the Construction of Statutes* is even more explicit in this regard, at p. 288:

The meaning of words in legislation depends not only on their immediate context but also on a larger context which includes the Act as a whole and the statute book as a whole. The presumptions of coherence and consistency apply not only to Acts dealing with the same subject but also, albeit with lesser force, to the entire body of statute law produced by a legislature. The legislature is presumed to know its own statute book and to draft each new provision with regard to the structures, conventions, and habits of expression as well as the substantive law embodied in existing legislation.

... It is presumed that the legislature does not intend to contradict itself or to create inconsistent schemes. Therefore, other things being equal, interpretations that minimize the possibility of conflict or incoherence

sources acceptables d'aide extérieure. Autrement dit, les tribunaux doivent tenir compte de tous les indices pertinents et acceptables du sens d'un texte législatif.

Voir également P.-A. Côté, *Interprétation des lois* (3^e éd. 1999), aux pp. 364 à 373. Des décisions récentes ont appliqué la méthode moderne, aussi bien en matière fiscale qu'en matière non fiscale: *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, au par. 21; *Alberta (Treasury Branches) c. M.R.N.*, [1996] 1 R.C.S. 963, aux par. 14 et 15; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103, au par. 10; *Symes*, précité, à la p. 744; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la p. 578.

Compte tenu de la fonction des art. 9 et 18 dans leur contexte d'ensemble, je suis convaincu que le Parlement n'avait pas l'intention de permettre la déduction de toutes les amendes. Cette conclusion tient principalement au simple motif qu'autoriser une telle mesure aurait pour effet de contrecarrer l'objectif d'autres lois.

Le Parlement adopte une loi dans un contexte juridique qui comprend l'ensemble des lois en vigueur. Comme le note Driedger à la p. 159 de la deuxième édition de son ouvrage, [TRADUCTION] «une loi peut influencer le sens d'une autre, de manière à produire un ensemble cohérent de lois»; voir également Côté, *op. cit.*, aux pp. 433 à 440. Sullivan, dans *Driedger on the Construction of Statutes*, à la p. 288, est encore plus explicite à cet égard:

[TRADUCTION] Le sens des mots dans un texte législatif ne dépend pas seulement de leur contexte immédiat, mais aussi d'un contexte plus large, qui comprend l'ensemble de la Loi et l'ensemble des lois en vigueur. Les présomptions de cohérence et d'uniformité d'expression s'appliquent non seulement aux lois traitant d'une même matière, mais aussi quoique avec moins de force à l'ensemble des lois adoptées par le législateur. Le législateur est présumé connaître ses propres lois et rédiger chaque nouvelle disposition en tenant compte des structures, des conventions et des formules d'expression, de même que du droit substantif exprimé dans la législation existante.

... Le législateur est présumé ne pas avoir l'intention de se contredire ou de créer des régimes incompatibles. Par conséquent, toutes choses étant égales par ailleurs, on retiendra les interprétations qui réduisent la possibi-

6

7

among different enactments are preferred. [Footnotes omitted.]

She explains, at footnote 14, that the Act as a whole combined with the statute book as a whole “constitutes the complete text of a legislative provision”. Similarly, Côté, *supra*, explains, at p. 433, that:

[TRANSLATION] Different enactments of the same legislature are supposedly as consistent as the provisions of a single enactment. All legislation of one Parliament is deemed to make up a coherent system. Thus interpretations favouring harmony between statutes should prevail over discordant ones, because the former are presumed to better represent the thought of the legislator.

8 To allow all fines to be deductible as a matter of course would therefore be inconsistent with the modern contextual approach to statutory interpretation, which requires that weight be given to the total context of the Act, including its relationship to other statutes. As N. Brooks argues in “The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses”, in B. G. Hansen, V. Krishna and J. A. Rendall, eds., *Canadian Taxation* (1981), 189, at pp. 242-43:

If the legislative bodies and the courts are perceived as engaged in a co-operative venture of law-making, then the courts must assume the task of ensuring, as much as possible, that the matrix of statutory instruments do not operate at cross-purposes.

9 This is similar to the approach adopted by the United States Supreme Court in *Tank Truck Rentals, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue*, 356 U.S. 30 (1958). At issue there was whether fines imposed for violations of state maximum weight laws were deductible. The court unanimously held they were not, explaining, at p. 35:

We will not presume that the Congress, in allowing deductions for income tax purposes, intended to encourage a business enterprise to violate the declared policy of a State. To allow the deduction sought here would but encourage continued violations of state law by increasing the odds in favor of noncompliance. This

lité de contradiction ou d'incohérence parmi les différentes lois. [Notes omises.]

Elle explique à la note 14 que la loi dans son ensemble, avec le recueil intégral des lois, [TRANSLATION] «forme le texte entier d'une disposition législative». De façon similaire, Côté, *op. cit.*, explique à la p. 433:

On suppose qu'il règne, entre les divers textes législatifs adoptés par une même autorité, la même harmonie que celle que l'on trouve entre les divers éléments d'une loi: l'ensemble des lois est censé former un tout cohérent. L'interprète doit donc favoriser l'harmonisation des lois entre elles plutôt que leur contradiction, car le sens de la loi qui produit l'harmonie avec les autres lois est réputé représenter plus fidèlement la pensée de son auteur que celui qui produit des antinomies.

Permettre que toutes les amendes soient déductibles serait incompatible avec la méthode contextuelle moderne applicable à l'interprétation des lois qui requiert de porter attention au contexte entier de la Loi, y compris ses rapports avec les autres lois. Comme le soutient N. Brooks dans «The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses», B. G. Hansen, V. Krishna et J. A. Rendall, dir., *Canadian Taxation* (1981), 189, aux pp. 242 et 243:

[TRANSLATION] Si les entités législatives et les tribunaux sont perçus comme étant engagés dans une entreprise conjointe d'élaboration du droit, les tribunaux doivent alors s'assurer le plus possible que l'ensemble des textes législatifs ne comporte aucune contradiction.

Cela est proche de la méthode retenue par la Cour suprême des États-Unis dans *Tank Truck Rentals, Inc. c. Commissioner of Internal Revenue*, 356 U.S. 30 (1958), qui devait déterminer si des amendes imposées pour la violation des lois d'un État relatives aux limites de poids étaient déductibles. La cour a conclu à l'unanimité qu'elles ne l'étaient pas en expliquant, à la p. 35:

[TRANSLATION] Nous ne présumerons pas que le Congrès, en permettant des déductions d'impôts, avait l'intention d'encourager une entreprise à violer la politique établie d'un État. Accorder la déduction demandée en l'espèce serait encourager les violations de la loi de l'État en augmentant les probabilités en faveur des manquements.

could only tend to destroy the effectiveness of the State's maximum weight laws.

The court recognized, however, that this presumption against congressional intention to encourage violations of other laws had to be balanced against the intention to tax only the profits of a business.

I observe the same complexity in the Canadian context. Nevertheless, it would clearly frustrate the purposes of the penalizing statute if an offender was allowed to deduct fines imposed for violations of the *Criminal Code*, R.S.C., 1985, c. C-46, or related statutes as business expenses. The deduction of a fine imposed for a *Criminal Code* violation would suggest that the decision to commit a criminal offence may be a legitimate business decision. Moreover, such a deduction would have the unsavoury effect of reducing the penal and deterrent effect of the penalizing statute.

The Act has since been amended to prohibit the deduction of illegal bribery expenses (s. 67.5 (added by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 46(1)) and fines imposed pursuant to the Act itself (s. 18(1)(t) (added by S.C. 1990, c. 39, s. 8)). It is argued that this indicates that Parliament did not intend to prohibit the deduction of other fines and penalties. In my view, this observation does not address the general consistency issue or require that the principles sustaining the coherence of our statutory framework be set aside when deciding whether an expense is incurred for the purpose of producing income under s. 18(1)(a). Côté, *supra*, explains the frailties of the type of *a contrario* argument proposed by the appellant, at p. 426:

[TRANSLATION] *A contrario*, especially in the form *expressio unius est exclusio alterius*, is widely used. But of all the interpretative arguments, it is among those which must be used with the utmost caution. The courts have often declared it an unreliable tool, and, as we shall see, it is frequently rejected.

Cela aurait pour effet de détruire l'efficacité des lois de l'État en matière de limites de poids.

La cour a toutefois reconnu que cette présomption à l'encontre de l'intention du Congrès d'encourager la violation d'autres lois devait être soupesée avec l'intention d'imposer uniquement les bénéfices d'une entreprise.

Je constate la même complexité dans le contexte canadien. Il est clair néanmoins que ce serait frustrer les objectifs d'une loi pénalisante d'autoriser un contrevenant à déduire au titre de dépenses d'entreprise des amendes imposées pour des infractions au *Code criminel*, L.R.C. (1985), ch. C-46, ou à des lois connexes. La déduction d'une amende imposée en vertu du *Code criminel* pourrait laisser croire que la décision de commettre une infraction criminelle peut être une décision commerciale légitime. De plus, une telle déduction aurait l'effet déplorable de diminuer l'effet dissuasif et coercitif de la loi pénalisante.

La Loi a été modifiée depuis pour interdire la déduction des versements à titre de pots-de-vin (art. 67.5 (ajouté par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, par. 46(1)) et des amendes imposées sous le régime même de la Loi (al. 18(1)t) (ajouté par L.C. 1990, ch. 39, art. 8)). On a soutenu que cela signifie que le Parlement n'avait pas l'intention d'interdire la déduction d'autres amendes et pénalités. Je suis d'avis que cette observation ne tient pas compte de la question de la cohérence générale et ne peut accepter qu'elle exige d'écarter les principes sous-tendant la cohérence de notre cadre législatif lorsqu'il s'agit de déterminer si une dépense est engagée en vue de tirer un revenu en vertu de l'al. 18(1)a). Côté, *op. cit.*, explique les failles de ce type d'argument *a contrario*, à la p. 426:

Si le raisonnement *a contrario*, en particulier sous sa forme *expressio unius est exclusio alterius*, est fréquemment employé, il est également l'un des arguments interprétatifs les plus sujets à caution. Les tribunaux ont, à plusieurs reprises, déclaré qu'il était un instrument peu fiable et, en pratique, c'est, comme nous le verrons, un argument qui est très souvent écarté.

10

11

He concludes, at p. 429:

[TRANSLATION] Since it is only a guide to the legislature's intent, *a contrario* reasoning should certainly be set aside if other indications reveal that its consequences go against the statute's purpose, are manifestly absurd, or lead to incoherence and injustice that could not have been the desire of Parliament. [Footnotes omitted.]

12 In this case, it is possible to interpret the Act in a manner that is consistent with the object of other legislative enactments. To adopt the position that fines are always or generally deductible, without reference to the Act under which the fine was imposed, ignores the obligation to consider the intention of Parliament and to determine whether the deduction would defeat or impair the effectiveness of other legislative enactments. Absent express provision to the contrary, the presumption that Parliament would not intend to encourage the violation of other laws must be considered.

13 In my view, it is important not to overlook the importance of the characterization of the expenditure. When considering other types of payments, such as fees levied under regulatory regimes with compensatory aims, it might be wholly consistent with the scheme to allow the charges to be deductible. Such charges, like user fees generally, are costs of engaging in a particular type of business and are levied to compensate for different types of regulated activities or to claw back profits earned in violation of the regulations. Allowing such charges to be deducted does not undermine their function, as the money still goes to the compensatory scheme. Thus, it would not undermine the charging statute for these levies to be deducted from a taxpayer's income.

14 The nature of the expenditure and the specific policy of the rule under which it became payable have also been recognized as the fundamental criteria for determining non-deductibility in a unanimous decision of the House of Lords in the very recent case of *McKnight (Inspector of Taxes) v. Sheppard*, [1999] 3 All E.R. 491, at p. 496. In that

Il conclut, à la p. 429:

Le raisonnement *a contrario* n'étant qu'un guide susceptible de mener à la découverte de l'intention, il doit être mis de côté si d'autres indices montrent que les résultats auxquels il conduit sont contraires à l'objet de la loi, manifestement absurdes ou qu'ils impliquent des incohérences ou des injustices qu'on ne peut imputer au législateur. [Notes omises.]

En l'espèce, il est possible d'interpréter la Loi d'une façon compatible avec l'objectif recherché par d'autres textes législatifs. La position suivant laquelle les amendes sont toujours ou généralement déductibles, sans égard à la loi en vertu de laquelle l'amende a été imposée, fait fi de l'obligation de tenir compte de l'intention du Parlement et de déterminer si la déduction annulerait ou réduirait l'efficacité d'autres textes législatifs. En l'absence de disposition expresse contraire, la présomption selon laquelle le Parlement n'avait pas l'intention d'encourager la violation d'autres lois doit être prise en considération.

À mon avis, il ne faut pas perdre de vue l'importance de la caractérisation de la dépense. Dans le cas d'autres types de paiements, par exemple les droits perçus en vertu de régimes réglementaires à but compensatoire, il se pourrait que la déductibilité des redevances soit entièrement compatible avec le régime mis en place. Ces redevances, comme les frais d'utilisation en général, représentent les coûts d'exploitation d'un type d'entreprise en particulier et sont perçues en vue de compenser différents types d'activités réglementées ou de récupérer les bénéfices acquis en violation des règlements. La déductibilité de ces redevances n'a pas pour effet d'amoindrir leur fonction, puisque l'argent demeure affecté au régime compensatoire. Par conséquent, la déductibilité de ces redevances du revenu d'un contribuable n'amoindrirait pas la portée de la loi portant imposition.

La nature de la dépense et la politique particulière qui fonde la règle en vertu de laquelle elle est effectuée ont aussi été reconnues comme étant le critère fondamental pour la détermination de la non-déductibilité de la dépense dans un arrêt unanime rendu très récemment par la Chambre des lords, *McKnight (Inspector of Taxes) c. Sheppard*,

case, Lord Hoffmann reviewed prior case law in which expenditures resulting from a taxpayer's own misconduct had been disallowed because it constituted "behaviour outside the proper scope of his trade" or because they constituted "incidents which followed after the profits had been earned" (p. 495). He agreed with those decisions but found the explanations given too uncertain. As noted above, he concluded that the divergent answers given by the courts in cases on fines, penalties, damages and costs could be explained by looking to the nature of the expenditure and the policy of the rule providing for its payment. These criteria would permit the court to "easily conclude that the legislative policy would be diluted if the taxpayer were allowed to share the burden with the rest of the community by a deduction for the purposes of tax" (p. 496).

The distinction between deductible and non-deductible payment must therefore be determined on a case-by-case basis. The main factor in such a determination is whether the primary purpose of the statutory provision under which the payment is demanded would be frustrated or undermined. Statutory provisions imposing payments either as punishment for past wrongdoing or as general or specific deterrence against future law-breaking would be undermined if the fine could then be deducted as a business expense.

In contrast, if the legislative purpose behind a provision is primarily compensatory, its operation would not generally be undermined by the deduction of the expense. Where the purpose is mixed and the charging provisions have both a penal and a compensatory aim, a court should look for the primary purpose of the payment. In approaching this task, the court should consider, in particular, the nature of the mischief that the provision was designed to address.

I agree with my colleague, Iacobucci J., that public policy determinations are best left to Parlia-

[1999] 3 All E.R. 491, à la p. 496. Dans cet arrêt, lord Hoffmann a passé en revue la jurisprudence antérieure, suivant laquelle les dépenses découlant d'un acte répréhensible du contribuable lui-même n'étaient pas déductibles, soit parce qu'elles représentaient [TRADUCTION] «un comportement contraire au bon exercice de sa profession», soit parce qu'elles constituaient «des incidents survenus à la suite de la réalisation des bénéfices» (p. 495). Il a accepté ces décisions, mais a jugé que les explications données laissaient une trop grande part d'incertitude. Il a conclu que les réponses divergentes données par les tribunaux en matière d'amendes, de pénalités, de dommages-intérêts et de frais pouvaient s'expliquer par la nature de la dépense et par la politique sous-tendant la règle qui prescrit le paiement. Ces critères permettraient au tribunal de [TRADUCTION] «conclure aisément que la politique législative serait amoindrie s'il était permis au contribuable de partager son fardeau avec le reste de la communauté au moyen d'une déduction d'impôt» (p. 496).

La distinction entre les paiements déductibles et non déductibles doit donc se faire au cas par cas. Le facteur central à une telle détermination est la question de savoir si le but premier du texte législatif prescrivant le paiement serait contrecarré ou annihilé. Les dispositions législatives imposant des paiements, soit à titre de sanction pour un méfait antérieur, soit à titre de dissuasion générale ou spécifique contre la violation potentielle de la loi, seraient amoindries si l'amende pouvait ensuite être déduite sous forme de dépense d'entreprise.

Par contre, si l'objectif visé par le législateur dans une disposition donnée est essentiellement compensatoire, sa mise en œuvre ne serait généralement pas contrecarrée par la déduction de la dépense. Lorsque l'objectif est mixte et que les dispositions prévoyant paiement visent un but à la fois pénal et compensatoire, le tribunal devrait rechercher l'objectif premier du paiement. Dans le cadre de cet examen, le tribunal devrait tenir compte en particulier de la nature du méfait que la disposition vise à sanctionner.

Je partage l'avis de mon collègue le juge Iacobucci selon lequel il vaudrait mieux laisser au

15

16

17

ment. However, I am not suggesting that the deduction of penal fines be disallowed for public policy reasons, but instead because their deduction, not specifically authorized by the Act, would frustrate the expressed intentions of Parliament in other statutes if they were held to come under s. 18(1)(a) of the Act. In my view, penal fines are not expenditures incurred for the purpose of gaining or producing income in the legal sense. This concern is not so much one of public policy, morality or legitimacy, but one consistent with a realistic understanding of the accretion of wealth concept and the court's duty to uphold the integrity of the legal system in interpreting the *Income Tax Act*. As explained by McLachlin J. in *Hall v. Hebert*, [1993] 2 S.C.R. 159, at p. 169, in finding that a court could bar recovery in tort on the ground of the plaintiff's immoral or illegal conduct:

The basis of this power, as I see it, lies in duty of the courts to preserve the integrity of the legal system, and is exercisable only where this concern is in issue. This concern is in issue where a damage award in a civil suit would, in effect, allow a person to profit from illegal or wrongful conduct, or would permit an evasion or rebate of a penalty prescribed by the criminal law. The idea common to these instances is that the law refuses to give by its right hand what it takes away by its left hand. [Emphasis added.]

3. Application to the Facts

18 The impugned levy in the case at bar was imposed under s. 6 of the *British Columbia Egg Marketing Board Standing Order* (Rev. January 1989), which derives its authority from s. 13(1)(k) of the *Natural Products Marketing (BC) Act*, R.S.B.C. 1979, c. 296 (the "*Marketing Act*"), permitting the Lieutenant Governor in Council to vest in a marketing board or commission the power to:

... fix and collect levies or charges from designated persons engaged in the production or marketing of the

législateur le soin de prendre les décisions relatives à l'ordre public. Cependant, je ne dis pas que la déduction des amendes pénales devrait être refusée pour des motifs d'ordre public mais plutôt que leur déduction, qui n'est pas spécifiquement autorisée par la Loi, serait contraire à l'intention du Parlement exprimée dans d'autres lois, si nous décidions qu'elles relèvent de l'al. 18(1)(a) de la Loi. À mon avis, les amendes pénales ne sont pas des dépenses engagées aux fins de tirer un revenu, au sens juridique de l'expression. Mes préoccupations ne relèvent pas tant d'une question d'ordre public, de moralité ou de légitimité, que d'une compréhension réaliste du concept d'accumulation de la richesse et de l'obligation de la cour de préserver l'intégrité du système juridique dans son interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Comme l'a expliqué le juge McLachlin dans *Hall c. Hebert*, [1993] 2 R.C.S. 159, à la p. 169, avant de conclure qu'un tribunal pourrait refuser l'indemnisation en matière délictuelle en raison de la conduite immorale ou illégale des demandeurs:

Selon moi, ce pouvoir est fondé sur le devoir qu'ont les tribunaux de préserver l'intégrité du système juridique, et il ne peut être exercé que lorsque cette préoccupation est en cause. Elle est en cause lorsque l'attribution de dommages-intérêts dans une poursuite civile aurait pour effet de permettre à une personne de tirer profit de sa conduite illégale ou fautive, ou de faire en sorte qu'elle échappe à une sanction pénale ou qu'elle bénéficie d'une réduction de cette sanction. Le principe commun à tous ces cas est que le droit refuse de donner d'une main ce qu'il retire de l'autre. [Je souligne.]

3. L'application aux faits

La redevance contestée en l'espèce a été imposée en application de l'art. 6 de la *British Columbia Egg Marketing Board Standing Order* (rév. janvier 1989), qui tire son autorité de l'al. 13(1)(k) de la *Natural Products Marketing (BC) Act*, R.S.B.C. 1979, ch. 296 (la «*Marketing Act*»), qui habilite le lieutenant-gouverneur en conseil à conférer à un office ou à une commission de commercialisation le pouvoir:

[TRADUCTION]. . . de fixer des taxes ou des prélèvements et de les percevoir de personnes désignées se livrant à la

whole or part of a regulated product and for that purpose to classify those persons into groups and fix the levies or charges payable by the members of the different groups in different amounts, and to use those levies or charges and other money and licence fees received by the commission

- (i) to carry out the purposes of the scheme;
- (ii) to pay the expenses of the marketing board or commission;
- (iii) to pay costs and losses incurred in marketing a regulated product;
- (iv) to equalize or adjust returns received by producers of regulated products during the periods the marketing board or commission may determine; and
- (v) to set aside reserves for the purposes referred to in this paragraph;

In contrast, penalties are authorized by s. 20 of the *Marketing Act* which contemplates both fines and imprisonment as punishment for failing to comply with the Act or subordinate legislation:

(1) Every person who fails to comply with this Act or the regulations or an order, rule, regulation, determination or decision made by the Provincial board or a marketing board or commission or made by virtue of a power exercisable under the federal Act, is liable on conviction, to a fine of not less than \$100 and not more than \$500 or to imprisonment not exceeding 6 months or to both a fine and imprisonment.

The comparison of these two provisions confirms that the over-quota levy assessed by the board pursuant to s. 13 of the *Marketing Act* was primarily compensatory and not penal. I would thus accept the trial judge's determination that this type of levy was akin to a "fee for service" incurred for the purpose of producing income:

... I do not view the levy imposed by the Board under the authority of paragraph 6(e) of the Standing Order, as a penalty. Indeed, there is a specific section in the B.C. Act dealing with penalties (section 20), and I do not see that these levies are assessed as a punishment imposed by statute as a consequence of the commission of an

production ou à la commercialisation de la totalité ou d'une partie d'un produit réglementé et, à cette fin, de classer ces personnes en groupes et de fixer les montants des taxes ou prélèvements payables par les membres de chaque groupe et d'utiliser ces taxes ou prélèvements ainsi que les autres sommes ou droits de licence reçus

- (i) pour appliquer le régime;
- (ii) pour acquitter ses dépenses;
- (iii) pour acquitter les frais et pertes résultant de la commercialisation d'un produit réglementé;
- (iv) pour assurer une meilleure répartition ou la péréquation des revenus tirés par les producteurs de produits réglementés pendant les périodes qui peuvent être déterminées;
- (v) pour créer des réserves aux fins mentionnées dans le présent alinéa.

Par contraste, l'art. 20 de la *Marketing Act*, prévoit des pénalités, sous forme d'amendes et d'emprisonnement comme sanction pour le défaut de se conformer à la Loi ou à ses règlements d'application:

[TRADUCTION] (1) Toute personne qui ne se conforme pas à la présente loi, au règlement ou à une ordonnance, règle, détermination ou décision prise par l'office provincial ou par un office ou une commission de commercialisation ou prise en vertu d'un pouvoir qui peut être exercé sous le régime de la loi fédérale, est passible, sur déclaration de culpabilité, d'une amende minimale de 100 \$ et maximale de 500 \$ ou d'un emprisonnement maximal de 6 mois, ou d'une amende et d'un emprisonnement.

Un examen comparatif de ces deux dispositions confirme que la taxe sur le dépassement de quota perçue par l'office en vertu de l'art. 13 de la *Marketing Act* était de nature principalement compensatoire et non pénale. Je partage donc l'opinion du juge de première instance selon laquelle ce type de taxe est comparable à des «honoraires pour services rendus» engagés en vue de tirer un revenu:

... je ne tiens pas la taxe imposée par l'Office en vertu de l'alinéa 6e) de l'ordonnance [la *British Columbia Egg Marketing Board Standing Order*] pour une pénalité. En réalité, il y a un article particulier de la Loi de la C.-B. qui porte sur les pénalités (article 20) et, selon moi, une telle taxe est imposée non pas à titre de puni-

19

20

offence, but rather as an additional cost to the producer in the carrying on of his business.

([1995] 2 C.T.C. 2294, at p. 2304)

The deduction of such a levy does not operate to frustrate or undermine the purposes of the *Marketing Act* or of the *British Columbia Egg Marketing Board Standing Order* because such levies are not primarily geared towards punishment or deterrence, but instead to the efficient operation of the regulatory scheme.

21 Thus, as the over-quota levy was a compensatory fee charged primarily to defray the costs of over-production and incurred for the purpose of gaining or producing income, I would allow its deduction for the purposes of the computation of profit.

III. Disposition

22 I would accordingly allow the appeal with costs in this Court and the court below.

The judgment of Gonthier, McLachlin, Iacobucci, Major and Binnie JJ. was delivered by

IACOBUCCI J. —

I. Introduction

23 At issue in the present appeal is whether levies, fines and penalties may be deducted as business expenses from a taxpayer's income. The resolution of this issue involves questions of statutory interpretation and the extent to which public policy considerations may enter into this interpretation. It is my opinion that as a general principle, it is Parliament, and not the courts, who should decide which expenses incurred for the purpose of earning business income should not be deductible. Parliament has made such decisions on many occasions; this is simply not one of them. As such, levies, fines and penalties which are incurred for

tion prévue par une loi comme conséquence de la perpétuation d'une infraction, mais plutôt comme un coût additionnel pour le producteur dans l'exploitation de son entreprise.

([1995] A.C.I. n° 81 (QL), au par. 19)

La déductibilité d'une telle taxe n'a pas pour effet de contrecarrer ou d'amoindrir les objectifs poursuivis par la *Marketing Act* ou par la *British Columbia Egg Marketing Board Standing Order* parce qu'elle n'est pas principalement axée sur la sanction ou la dissuasion, mais bien sur la gestion efficace du régime réglementaire.

Par conséquent, puisque la taxe sur le dépassement de quota représentait des frais compensatoires imposés principalement en vue de défrayer les coûts liés à la surproduction et engagés en vue de tirer un revenu, je suis d'avis d'autoriser sa déduction aux fins du calcul du bénéfice.

III. Dispositif

Je suis par conséquent d'avis d'accueillir le pourvoi avec dépens dans notre Cour et en Cour d'appel.

Version française du jugement des juges Gonthier, McLachlin, Iacobucci, Major et Binnie rendu par

LE JUGE IACOBUCCI —

I. Introduction

Le présent pourvoi pose la question de savoir si des redevances, des amendes et des pénalités peuvent être déduites du revenu du contribuable comme dépenses d'entreprise. Pour y répondre, il faut examiner des questions d'interprétation des lois et déterminer dans quelle mesure des considérations relatives à l'ordre public peuvent entrer en ligne de compte dans cette interprétation. Je suis d'avis qu'en règle générale, c'est au législateur, et non aux tribunaux, qu'il appartient de décider de la non-déductibilité de certains types de dépenses engagées en vue de produire un revenu d'entreprise. Le Parlement l'a fait à plusieurs reprises, mais pas dans le cas présent. Par conséquent les redevances, les amendes et les pénalités payées en

the purpose of earning income are deductible business expenses.

II. Facts

The appellant, 65302 British Columbia Ltd. (formerly Veekens Poultry Farms Ltd.), carries on a poultry farm business near Prince George, British Columbia. The farm produces both meat production chickens and egg-laying chickens that produce eggs for the table market. At the relevant times, the appellant was a registered producer under British Columbia Regulation 173/67, otherwise known as the *British Columbia Egg Marketing Scheme, 1967* (the “Scheme”). The Scheme was enacted under the *Natural Products Marketing (BC) Act, R.S.B.C. 1979, c. 296*, previously R.S.B.C. 1960, c. 263, and established the British Columbia Egg Marketing Board (the “Board”) to administer the Scheme.

Pursuant to its authority under the Scheme, the Board established a quota system whereby egg producers in the province are assigned quotas for egg production. The quota determines the number of layer hens that may be kept by each producer. Because of local market conditions, the appellant made a decision to operate over his allocated quota for the years 1984 to 1988. The appellant was concerned that if it did not produce over quota, it would lose its major customer, Overwaita Foods, which was expanding in the area. Additional quota was not available for purchase in the Prince George area during these years, but quota was available in the Lower Mainland. However, the price was \$50 per bird compared to \$30 per bird in the Prince George area.

The appellant did not inform the Board of its over-quota production. In 1988 an inspector from the Board, acting under a new policy requiring him to check all the barns on the appellant’s property, discovered an estimated 6,700 more layers than permitted under the appellant’s quota. The Board imposed an over-quota levy on the appellant pursuant to its authority under s. 6(e) of the *British Columbia Egg Marketing Board Standing Order*.

vue de tirer un revenu sont des dépenses d’entreprise déductibles.

II. Les faits

L’appelante, 65302 British Columbia Ltd. (auparavant Veekens Poultry Farms Ltd.), exploite une entreprise avicole près de Prince George, en Colombie-Britannique. L’entreprise produit à la fois du poulet de chair et des poules pondeuses dont les œufs sont destinés au marché alimentaire. Au cours de la période en cause, l’appelante était une productrice enregistrée en vertu du British Columbia Regulation 173/67, aussi connu sous le nom de *British Columbia Egg Marketing Scheme, 1967* (le «régime»). Le régime a été adopté en vertu de la *Natural Products Marketing (BC) Act, R.S.B.C. 1979, ch. 296*, auparavant R.S.B.C. 1960, ch. 263, et il établit l’Office de commercialisation des œufs de la Colombie-Britannique («l’Office») chargé de le gérer.

En vertu des pouvoirs conférés par le régime, l’Office a établi un système de contingentement dans lequel des quotas sont attribués aux producteurs d’œufs de la province. Un quota détermine le nombre de pondeuses que peut garder chaque producteur. Pour répondre aux besoins du marché local, l’appelante a décidé d’exploiter plus que les quotas qui lui avaient été attribués pour les années 1984 à 1988. L’appelante estimait devoir dépasser les quotas pour ne pas perdre son client principal, Overwaita Foods, qui s’agrandissait dans la région. Au cours de ces années, il était impossible d’acheter des quotas supplémentaires dans la région de Prince George, mais on pouvait en obtenir dans la vallée du bas Fraser. Le prix par tête s’y élevait toutefois à 50 \$, comparativement à 30 \$ dans la région de Prince George.

L’appelante n’a pas avisé l’Office de sa production excédentaire. En 1988, un inspecteur de l’Office, en vérifiant tous les bâtiments se trouvant sur la propriété de l’appelante, ainsi que l’exigeait une nouvelle politique, a découvert la présence d’environ 6 700 pondeuses de plus que ce que permettaient les quotas de l’appelante. L’Office a imposé à l’appelante une taxe sur dépassement de quota en vertu du pouvoir que lui conférait l’al. 6e) de la

24

25

26

After negotiations with the Board, the appellant agreed to pay an over-quota levy of \$269,629.69 and to dispose of its excess layers. In 1989 the appellant purchased additional quota.

British Columbia Egg Marketing Board Standing Order (l'«ordonnance»). Après des négociations avec l'Office, l'appelante a accepté de verser une taxe sur dépassement de quota de 269 629,69 \$ et de se défaire de ses pondueuses excédentaires. En 1989, l'appelante a acheté des quotas supplémentaires.

27

When filing its returns under the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.) (the “Act”), the appellant included in its income the profit from its over-quota production. In 1988, the appellant deducted the over-quota levy as a business expense pursuant to ss. 9(1) and 18(1)(a) of the Act. This deduction resulted in a non-capital loss of \$61,876 that was carried back, pursuant to s. 111 of the Act, to its 1985 taxation year. Subsequently, in its 1989 taxation year, the appellant deducted \$9,704.50 for interest paid on the unpaid balance of the levy and legal expenses of \$3,766 incurred for representation in respect of the over-quota levy.

Dans sa déclaration sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (la «Loi»), l'appelante a inclus dans son revenu le bénéfice tiré de sa production excédentaire. En 1988, l'appelante a déduit la taxe sur dépassement de quota à titre de dépense d'entreprise en vertu du par. 9(1) et de l'al. 18(1)a) de la Loi. Cette déduction a donné lieu à une perte autre qu'une perte en capital de 61 876 \$, que l'appelante a reportée à son année d'imposition 1985 en vertu de l'art. 111 de la Loi. L'appelante a par la suite, dans son année d'imposition 1989, déduit la somme de 9 704,50 \$ à titre d'intérêt versé sur le solde impayé de la taxe et la somme de 3 766 \$ à titre de frais judiciaires aux fins de représentation touchant la taxe sur dépassement de quota.

28

The appellant was reassessed in respect of its 1985, 1988, and 1989 taxation years by Notices of Reassessment, dated November 14, 1991, which disallowed the deduction of the over-quota levy, loss carry back, interest and legal expenses. The appellant appealed to the Tax Court of Canada, where the parties agreed that the deductibility of the loss carry back, interest, and legal expenses depended upon the deductibility of the over-quota levy. The Tax Court held that the over-quota levy was deductible as a business expense and that this deduction was not prohibited by s. 18(1)(b) of the Act, which prevents taxpayers from deducting payments made on account of capital. The Minister of National Revenue (the “Minister”) appealed this decision to the Federal Court of Appeal, which allowed the appeal and held that the over-quota levy was not deductible. The appellant now appeals from that decision to this Court.

L'appelante a fait l'objet, à l'égard des années d'imposition 1985, 1988 et 1989, de nouvelles cotisations qui lui ont été signifiées par avis datés du 14 novembre 1991 et qui lui refusaient la déduction de la taxe sur dépassement de quota, le report de la perte sur les années antérieures et la déduction des frais d'intérêts et des frais judiciaires. L'appelante a interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt, où les parties ont convenu que la déductibilité du report de la perte, des frais d'intérêts et des frais judiciaires dépendait de la déductibilité de la taxe sur dépassement de quota. La Cour de l'impôt a conclu que la taxe sur dépassement de quota était déductible à titre de dépense d'entreprise et que cette déduction n'était pas interdite par l'al. 18(1)b) de la Loi qui empêche les contribuables de déduire des paiements à titre de capital. Le ministre du Revenu national a interjeté appel devant la Cour d'appel fédérale, qui a accueilli l'appel et conclu que la taxe sur dépassement de quota n'était pas déductible. L'appelante se pourvoit contre cette décision devant notre Cour.

III. Relevant Statutory Provisions

Natural Products Marketing (BC) Act, R.S.B.C. 1979, c. 296

12. (1) The Lieutenant Governor in Council may, in accordance with section 2, provide for the establishment of a marketing board to administer, under the supervision of the Provincial board, regulations for the marketing of a regulated product.

13. (1) Without limiting the generality of other provisions of this Act, the Lieutenant Governor in Council may vest in a marketing board or commission any or all of the following powers:

(k) to fix and collect levies or charges from designated persons engaged in the production or marketing of the whole or part of a regulated product and for that purpose to classify those persons into groups and fix the levies or charges payable by the members of the different groups in different amounts, and to use those levies or charges and other money and licence fees received by the commission

- (i) to carry out the purposes of the scheme;
- (ii) to pay the expenses of the marketing board or commission;
- (iii) to pay costs and losses incurred in marketing a regulated product;
- (iv) to equalize or adjust returns received by producers of regulated products during the periods the marketing board or commission may determine; and
- (v) to set aside reserves for the purposes referred to in this paragraph;

20. (1) Every person who fails to comply with this Act or the regulations or an order, rule, determination or decision made by the Provincial board or a marketing board or commission or made by virtue of a power exercisable under the federal Act, is liable on conviction, to a fine of not less than \$100 and not more than \$500 or

III. Les textes législatifs pertinents

Natural Products Marketing (BC) Act, R.S.B.C. 1979, ch. 296

[TRANSDUCTION]

12. (1) Le lieutenant-gouverneur en conseil peut, conformément à l'article 2, prévoir l'établissement d'un office de commercialisation chargé d'administrer, sous la surveillance du comité provincial, la réglementation de la commercialisation d'un produit réglementé.

13. (1) Sans que soit limitée la portée générale des autres dispositions de la présente loi, le lieutenant-gouverneur en conseil peut investir un office ou une commission des pouvoirs:

k) de fixer des taxes ou des prélèvements et de les percevoir de personnes désignées se livrant à la production ou à la commercialisation de la totalité ou d'une partie d'un produit réglementé et, à cette fin, de classer ces personnes en groupes et de fixer les montants des taxes ou prélèvements payables par les membres de chaque groupe et d'utiliser ces taxes ou prélèvements ainsi que les autres sommes ou droits de licence reçus

- (i) pour appliquer le régime;
- (ii) pour acquitter ses dépenses;
- (iii) pour acquitter les frais et pertes résultant de la commercialisation d'un produit réglementé;
- (iv) pour assurer une meilleure répartition ou la péréquation des revenus tirés par les producteurs de produits réglementés pendant les périodes qui peuvent être déterminées;
- (v) pour créer des réserves aux fins mentionnées dans le présent alinéa;

20. (1) Toute personne qui ne se conforme pas à la présente loi, au règlement ou à une ordonnance, règle, détermination ou décision prise par l'office provincial ou par un office ou une commission de commercialisation ou prise en vertu d'un pouvoir qui peut être exercé sous le régime de la loi fédérale, est passible, sur déclai-

to imprisonment not exceeding 6 months or to both a fine and imprisonment.

British Columbia Egg Marketing Scheme, 1967, B.C. Reg. 173/67

37 The board shall have authority within the Province to promote, regulate and control the production, transportation, packing, storing and marketing, or any of them, of the regulated product, including the prohibition of such production, transportation, packing, storing and marketing, or any of them, in whole or in part, and without limiting the generality of the foregoing shall have the following authority:

-
- (v) to make orders fixing, imposing and collecting levies or charges from registered producers engaged in the marketing of any category of the regulated product, and for such purposes to classify registered producers into groups and to fix the levies or charges payable by the members of the different groups in different amounts, and to use such levies or charges for the board's purposes, including the creation of reserves and the payment of expenses and losses resulting from the sale or disposal of regulated product and the equalization or adjustment among registered producers of moneys realized from the sale thereof during such period or periods of time as the board may determine.

British Columbia Egg Marketing Board Standing Order (Rev. Jan. 1989)

SECTION 6

LEVIES AND FEES

- (a) Levy — A levy (the provincial levy) is hereby imposed on each Registered Producer of an amount per dozen from time to time fixed by the Board, on the number of dozens of eggs marketed by him excluding any eggs, if any, marketed by him in interprovincial and export trade.
- (b) Levy-Layers — A levy is hereby imposed on each Registered Producer of an amount from time to time fixed by the Board for each layer which may be kept

ration de culpabilité, d'une amende minimale de 100 \$ et maximale de 500 \$ ou d'un emprisonnement maximal de 6 mois, ou d'une amende et d'un emprisonnement.

British Columbia Egg Marketing Scheme, 1967, B.C. Reg. 173/67

[TRADUCTION]

37 L'office a le pouvoir, dans les limites de la province, de promouvoir, de réglementer et de contrôler la production, le transport, le conditionnement, l'entreposage et la commercialisation du produit réglementé, y compris le pouvoir d'en décréter en tout ou en partie l'interdiction, et notamment le pouvoir:

-
- v) de prendre des ordonnances touchant la fixation et l'imposition de taxes ou prélèvements et leur perception de producteurs enregistrés se livrant à la commercialisation de toute catégorie du produit réglementé et, à ces fins, de classer ces personnes en groupes et de fixer les divers montants des taxes ou prélèvements payables par les membres des différents groupes et d'employer ces taxes ou prélèvements à son profit, y compris la création de réserves et le paiement des frais et pertes résultant de la vente ou de l'aliénation du produit réglementé ainsi que la meilleure répartition ou péréquation, entre les producteurs enregistrés, des sommes tirées de la vente du produit durant toute période qu'elle peut déterminer.

British Columbia Egg Marketing Board Standing Order (rév. janvier 1989)

[TRADUCTION]

ARTICLE 6

TAXES ET DROITS

- a) Taxe — Il est par les présentes imposé à chaque producteur enregistré une taxe (taxe provinciale) d'un certain montant par douzaine, que fixera de temps à autre l'Office, sur le nombre de douzaines d'œufs commercialisés par lui, à l'exception des œufs, s'il en est, destinés au marché interprovincial ou international.
- b) Taxe sur les pondeuses — Il est par les présentes imposé à chaque producteur enregistré une taxe d'un certain montant que fixera de temps à autre l'Office

or maintained by the Registered Producer for a period less:

- (i) The aggregate amount for that period fixed by the Board as the levy payable per dozen in respect of eggs marketed by him in intraprovincial trade, and;
- (ii) If applicable, the amount for that period fixed by the Canadian Egg Marketing Agency as the federal levy payable per dozen in respect of eggs marketed by him in interprovincial and export trade.

. . . .

(e) Over-Quota Levy — A levy is hereby imposed in the amount of \$0.08 (eight cents) per day in respect of each layer kept or maintained by a Registered Producer or Commercial Hatching Egg Producer at any time in excess of the number of layers which may be kept or maintained by that Registered Producer or Commercial Hatching Egg Producer for the period in question. The levy shall be calculated and payable for the entire period for which excess layers are kept or maintained until such date as it is established to the Board's satisfaction that the excess layers have been disposed of by the Registered Producer or Commercial Hatching Egg Producer.

Income Tax Act, R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)

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

. . . .

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property 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 the business or property;
- (b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part;

. . . .

pour chaque pouleuse que garde un producteur enregistré pendant une période, moins:

- (i) le montant total que fixera l'Office comme taxe payable pour cette période par douzaine d'œufs commercialisés par lui sur le marché interprovincial et;
- (ii) le cas échéant, le montant que l'Office canadien de commercialisation des œufs fixera comme taxe fédérale payable pour cette période par douzaine d'œufs commercialisés par lui sur le marché interprovincial ou international.

. . . .

e) Taxe sur dépassement de quota — Il est par les présentes imposé une taxe d'un montant de 8 (huit) cents par jour à l'égard de chaque pouleuse que garde un producteur enregistré ou producteur commercial d'œufs destinés à l'incubation et qui soit à n'importe quel moment en sus du nombre de pouleuses qu'il est autorisé à avoir pendant la période en question. La taxe est calculée et payable pour toute période pendant laquelle les pouleuses excédentaires sont gardées jusqu'à la date où il est établi à la satisfaction de l'Office que le producteur enregistré ou le producteur commercial d'œufs destinés à l'incubation s'en est défait.

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.)

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

. . . .

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles:

- a) les dépenses, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien;
- b) une dépense en capital, une perte en capital ou un remplacement de capital, un paiement à titre de capital ou une provision pour amortissement, désuétude ou épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente partie;

. . . .

67. In computing income, no deduction shall be made in respect of an outlay or expense in respect of which any amount is otherwise deductible under this Act, except to the extent that the outlay or expense was reasonable in the circumstances.

IV. Judicial History

A. *Tax Court of Canada*, [1995] 2 C.T.C. 2294

30 Lamarre J.T.C.C. noted that the *Natural Products Marketing (BC) Act* drew a distinction between the Board's powers to fix and collect levies and charges (s. 13) and the power to impose a penalty (s. 20). Further, when dealing with similar legislation in *Reference re Agricultural Products Marketing Act*, [1978] 2 S.C.R. 1198, the Supreme Court of Canada mentioned that the purpose of the levies was to fund the boards and to provide for surplus removal of over-quota production. Laskin C.J. said the levies could be regarded as a "fee for services". In light of these considerations, Lamarre J.T.C.C. concluded that the levy imposed by the Board under s. 6(e) of the Standing Order was not a penalty. Such levies are not assessed as a punishment imposed by statute as a consequence of the commission of an offence, but are instead an additional cost to a producer of carrying on his or her business. In Lamarre J.T.C.C.'s view, both the regular and the over-quota levies can be characterized as "fees for services". Simply because the levy resulted in a loss to the appellant in 1988 is not proof that the Standing Order was penalizing in the legal sense.

31 Even if the levy could be described as a penalty, Lamarre J.T.C.C. concluded that it could still be deductible as a business expense pursuant to s. 18(1)(a) of the Act. In *Imperial Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1947] Ex. C.R. 527, a payment of damages and legal costs by the taxpayer company to the owners of a vessel sunk in a collision with one of the taxpayer company's vessels was held to be deductible on the grounds that

67. Dans le calcul du revenu, aucune déduction ne peut être faite relativement à une dépense à l'égard de laquelle une somme est déductible par ailleurs en vertu de la présente loi, sauf dans la mesure où cette dépense était raisonnable dans les circonstances.

IV. Les décisions antérieures

A. *La Cour canadienne de l'impôt*, [1995] A.C.I. n° 81 (QL)

Le juge Lamarre note que la *Natural Products Marketing (BC) Act* établit une distinction entre les pouvoirs de l'Office de fixer et d'imposer des taxes (art. 13) et le pouvoir d'infliger une pénalité (art. 20). Elle souligne que la Cour suprême du Canada, se prononçant sur une loi similaire dans le *Renvoi relatif à la Loi sur l'organisation du marché des produits agricoles*, [1978] 2 R.C.S. 1198, a mentionné que les redevances avaient pour objet de financer les offices et d'assurer l'écoulement de la production excédentaire. Le juge en chef Laskin a dit que les contributions aux dépenses peuvent être considérées comme des «honoraires pour services rendus». Compte tenu de ces considérations, le juge Lamarre conclut que la taxe imposée en vertu de l'al. 6e) de l'ordonnance n'est pas une pénalité, car elle est imposée non pas à titre de punition prévue par une loi comme conséquence de la perpétration d'une infraction, mais plutôt comme un coût additionnel pour le producteur dans l'exploitation de son entreprise. Selon le juge Lamarre, tant la taxe ordinaire que la taxe sur dépassement de quota peuvent être qualifiées d'«honoraires pour services rendus». Le simple fait que l'imposition de la taxe ait causé une perte à l'appelante en 1988 n'est pas la preuve que l'ordonnance est, au sens juridique de l'expression, pénalisante.

Même si la taxe pouvait être considérée comme une pénalité, le juge Lamarre conclut qu'elle pourrait encore être déductible à titre de dépense d'entreprise en vertu de l'al. 18(1)a) de la Loi. Dans *Imperial Oil Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1947] R.C. de l'É. 527, la Cour de l'Échiquier a conclu que le montant payé en dommages-intérêts et en frais juridiques par la compagnie contribuable aux propriétaires d'un bateau coulé par suite

collisions were an “ordinary risk of the marine operations part of the appellant’s business and really incidental to it” (p. 539). Likewise, in *TNT Canada Inc. v. The Queen*, [1988] 2 C.T.C. 91 (F.C.T.D.), and *Day & Ross Ltd. v. The Queen*, [1977] 1 F.C. 780 (T.D.), fines relating to trucking regulations were held to be deductible according to a two-part test. The first part of the test asks whether the payment of the fines was an outlay for the purpose of producing income, pursuant to s. 18(1)(a). The second part of the test asks whether public policy considerations preclude deductibility.

Lamarre J.T.C.C. concluded that the over-quota levy at issue “resulted from the day-to-day operation of egg production business and was incurred as a risky but necessary expense” (p. 2306). In her view, over-quota egg production was no more an outrageous violation of public policy than the statutory infractions at issue in *Day & Ross*, *supra*, and *TNT*, *supra*. The fact that the outlay did not result in income but rather caused a loss in the year it was assessed did not prevent it from being deductible, as it is the purpose of the expenditure that must be assessed: *Royal Trust Co. v. M.N.R.*, 57 D.T.C. 1055 (Ex. Ct.).

Lamarre J.T.C.C. also dismissed the argument that the over-quota levy was in fact an outlay on account of capital, the deduction of which would be prohibited by s. 18(1)(b) of the Act. It did not bring into existence an advantage of enduring benefit or provide an enduring advantage for the trade. It was a recurrent expense likely to happen occasionally in the egg production business. Nor was the over-quota levy an expenditure to preserve a capital asset, i.e., the quota. There is only a possibility that a registered producer might lose its licence if the levy was not paid and in fact only once in the past was a producer’s quota suspended by the Board.

d’une collision avec un des bateaux de la compagnie contribuable était déductible parce que les collisions étaient [TRADUCTION] «un risque normal et ordinaire du volet des opérations maritimes de l’entreprise de l’appelante et y était en fait accessoire» (p. 539). De même, dans les affaires *TNT Canada Inc. c. La Reine*, [1988] 2 C.T.C. 91 (C.F. 1^{re} inst.), et *Day & Ross Ltd. c. La Reine*, [1977] 1 C.F. 780 (1^{re} inst.), la cour a conclu que des amendes imposées sous le régime de règlements de camionnage étaient déductibles en vertu d’un critère à deux volets. Le premier volet pose la question de savoir si le paiement des amendes constituait une somme déboursée en vue de produire un revenu, conformément à l’al. 18(1)a). Le deuxième volet, celle de savoir si des considérations d’ordre public excluent la déductibilité.

Le juge Lamarre conclut que la taxe sur dépassement de quota «résultait des opérations journalières de l’entreprise de production d’œufs et constituait une dépense risquée mais nécessaire» (par. 22). À son avis, la production excédentaire d’œufs n’est pas plus un outrage à l’intérêt public que la violation des lois en cause dans les affaires *Day & Ross* et *TNT*, précitées. Le fait que la dépense n’a pas donné lieu à un revenu mais a plutôt occasionné une perte dans l’année où elle a été imposée ne l’empêche pas d’être déductible, puisque c’est le but de la dépense qui doit être évalué: *Royal Trust Co. c. M.N.R.*, 57 D.T.C. 1055 (C. de l’É.).

Le juge Lamarre rejette aussi l’argument selon lequel la taxe sur dépassement de quota est en fait une dépense à titre de capital dont la déduction serait interdite par l’al. 18(1)b) de la Loi. La taxe n’a pas donné lieu à l’avantage d’un bénéfice durable ni procuré un avantage durable au commerce. Il s’agissait d’une dépense récurrente qui est susceptible de se répéter de temps à autre dans l’exploitation d’une entreprise de production d’œufs. La taxe sur dépassement de quota n’était pas non plus un paiement destiné à protéger un élément d’actif, c’est-à-dire le quota. Le producteur enregistré ne peut perdre sa licence que s’il n’acquitte pas la taxe, et en fait, l’Office a suspendu une seule fois le quota d’un producteur.

32

33

- 34 Lamarre J.T.C.C. allowed the appeal with costs. Le juge Lamarre a accueilli l'appel avec dépens.
- B. *Federal Court of Appeal*, [1998] 1 C.T.C. 131 B. *La Cour d'appel fédérale*, [1997] A.C.F. n° 1544 (QL)
- 35 Desjardins J.A., for the court, held that regardless of whether the levy is characterized as a penalty or not, it is imposed in order to carry out the purpose of the Scheme, which is the orderly production of eggs in British Columbia. Further, Desjardins J.A. noted that the Federal Court of Appeal had previously held that business is to be carried on without any infraction of the law: *Amway of Canada Ltd. v. M.N.R.* (1996), 193 N.R. 381. In the instant case, the appellant could have carried on his business in such a way as to avoid the over-quota production it intentionally pursued.
- Selon le juge Desjardins au nom de la Cour d'appel, peu importe que le prélèvement soit ou non qualifié de pénalité, il a été imposé pour réaliser l'objectif du régime, qui est la production régulière d'œufs en Colombie-Britannique. Le juge Desjardins note en outre que la Cour d'appel fédérale a déjà statué qu'une entreprise doit être exploitée sans enfreindre la loi: *Amway of Canada Ltd. c. M.R.N.* (1996), 193 N.R. 381. En l'espèce, l'appelante aurait pu exploiter son entreprise de façon à éviter la production excédentaire à laquelle elle s'est livrée intentionnellement.
- 36 Desjardins J.A. also held that there is a strong public policy argument precluding the appellant from claiming the levy as a business expense. She stated, at p. 132:
- Le juge Desjardins conclut aussi qu'un argument d'ordre public très convaincant empêche l'appelante de réclamer le prélèvement comme dépense d'exploitation. Elle dit au par. 5:
- It is clearly inconsistent with the purpose of such a marketing scheme if producers are able to take action similar to that of the respondent and successfully claim as business expenses levies encountered in excess of permissible allotments.
- Il est manifestement contraire à l'objectif du plan de commercialisation de permettre aux producteurs de se livrer à des activités semblables à celles de l'intimée et les autoriser ensuite à réclamer comme dépenses d'exploitation les prélèvements qui leur sont imposés sur les dépassements de contingents admissibles.
- 37 Desjardins J.A. allowed the appeal with costs, set aside the Tax Court's decision, and dismissed the appellant's appeal of the Minister's assessments for the taxation years 1985, 1988 and 1989.
- Le juge Desjardins a accueilli l'appel avec dépens, infirmé la décision de la Cour canadienne de l'impôt et rejeté l'appel de l'appelante concernant les cotisations du ministre pour les années d'imposition 1985, 1988 et 1989.
- V. Issues V. Les questions en litige
- 38 1. What is the proper approach to the deduction of fines, penalties and statutory levies from income under the Act? 1. Comment faut-il aborder la déduction d'amendes, de pénalités et de redevances d'origine législative dans le calcul du revenu en vertu de la Loi?
2. If statutory levies are deductible under s. 18(1)(a) of the Act, is the levy here more properly characterized as a capital outlay or loss, the deduction of which is prohibited by s. 18(1)(b) of the Act? 2. Si des redevances d'origine législative sont déductibles en vertu de l'al. 18(1)a) de la Loi, la redevance imposée en l'espèce peut-elle être qualifiée de dépense ou de perte en capital, dont la déduction est interdite par l'al. 18(1)b) de la Loi?

VI. AnalysisA. *Section 18(1)(a) of the Income Tax Act*(1) The Concept of Profit in Section 18(1)(a)

The central question in this appeal is whether an over-quota levy may be deducted as a business expense from a taxpayer's business income. It has been argued that the levy was non-deductible because it was an "avoidable" fine or penalty. For the reasons I give below, the characterization of the levy as a "fine or penalty" is of no consequence, because in my view, the income tax system does not distinguish among levies, fines and penalties. If the expense is incurred for the purpose of earning business income, it is deductible. Section 9(1) of the Act provides that a taxpayer's business income for the tax year is the profit from that business. It is well established that the concept of profit found in s. 9(1) authorizes the deduction of business expenses, as profit is inherently a net concept, and such deductions are allowed under s. 9(1) to the extent that they are consistent with "well accepted principles of business (or accounting) practice" or "well accepted principles of commercial trading": *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, at p. 723. These expenses may nonetheless be prohibited by the limiting provisions found in s. 18(1), although many of these provisions are also consistent with well accepted principles of business practice. The present appeal concerns the language of s. 18(1)(a), which provides that, in computing taxable business income, no deduction may be made in respect of

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 the business or property.

The majority of this Court in *Symes*, *supra*, at p. 736, stated:

... no test has been proposed which improves upon or which substantially modifies a test derived directly from

VI. L'analyseA. *L'alinéa 18(1)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu*(1) La notion de bénéfice à l'al. 18(1)a)

La question centrale dans le présent pourvoi est de savoir si une redevance imposée pour dépassement de quota peut être déduite du revenu d'entreprise du contribuable à titre de dépenses d'entreprise. On a soutenu que la redevance n'était pas déductible parce qu'il s'agissait d'une amende ou pénalité «évitable». Pour les motifs exposés ci-dessous, la caractérisation de la redevance comme «amende ou pénalité» n'a pas d'importance puisque, à mon avis, le régime fiscal ne fait pas de distinction entre les redevances, les amendes et les pénalités. Si la dépense est faite en vue de tirer un revenu de l'entreprise, elle est déductible. Le paragraphe 9(1) de la Loi dispose que le revenu d'entreprise d'un contribuable pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il tire de cette entreprise. Il est bien établi que la notion de bénéfice visée au par. 9(1) autorise la déduction de dépenses d'entreprise, puisque le bénéfice est en soi un résultat net, et que de telles déductions sont autorisées en vertu du par. 9(1) dans la mesure où elles sont conformes aux «principes bien reconnus de la pratique courante des affaires (ou comptable)» ou aux «principes bien reconnus des affaires commerciales»: *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, à la p. 723. La déduction de ces dépenses peut néanmoins être interdite par les dispositions limitatives du par. 18(1), même si bon nombre de ces dispositions correspondent-elles aussi aux principes bien reconnus de la pratique courante des affaires. Le présent pourvoi porte sur le libellé de l'al. 18(1)a), qui prévoit que, dans le calcul du revenu d'entreprise imposable, ne sont pas déductibles

les dépenses, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien.

Dans l'arrêt *Symes*, précité, à la p. 736, la majorité dit:

... on n'a proposé aucun critère qui améliorerait ou modifierait sensiblement un critère reposant directement

the language of s. 18(1)(a). The analytical trail leads back to its source, and I simply ask the following: did the appellant incur [the impugned] expenses for the purpose of gaining or producing income from a business?

To rephrase this language in the context of the present appeal, the question to ask is: did the appellant incur the over-quota levy for the purpose of gaining or producing income from its business?

40 On its face, I would answer this question in the affirmative. I agree with Lamarre J.T.C.C., in the Tax Court, that the levy was incurred as part of the appellant's day-to-day operations. The decision to produce over-quota was a business decision made in order to realize income. The appellant deliberately produced over-quota in order to maintain its major customer, who was then expanding in the area, until it could purchase additional quota at what it thought was an affordable price.

41 However, the respondent urges this Court to follow Lord Sterndale's distinction between "a loss connected with the business" and "a fine imposed upon the company personally": *Commissioners of Inland Revenue v. Alexander von Glehn & Co.*, [1920] 2 K.B. 553 (C.A.). The argument is that the nature of the sanction is such that it is more properly viewed as attaching to the business entity itself rather than to the business of the entity. *Alexander von Glehn* has been followed in other common law jurisdictions: see *Robinson v. Commissioner of Inland Revenue*, [1965] N.Z.L.R. 246 (S.C.); *Herald and Weekly Times v. Federal Commissioner of Taxation* (1932), 2 A.T.D. 169 (H.C. Austl.); *Mayne Nickless Ltd v. Federal Commissioner of Taxation* (1984), 71 F.L.R. 168 (Vic. Sup. Ct.).

42 I do not find these cases helpful to the present appeal given the differences in the applicable taxation statutes. According to Lord Sterndale in *Alexander von Glehn*, *supra*, three rules of the *Income Tax Act, 1842*, governed the deductibility of the

sur le libellé de l'al. 18(1)a). L'analyse nous ramène à la source, et je peux simplement me poser la question suivante: l'appelante a-t-elle engagé [les frais en cause] en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise?

Reformulée dans le contexte de la présente espèce, la question à se poser est la suivante: l'appelante a-t-elle encouru la taxe sur dépassement de quota en vue de tirer un revenu de son entreprise?

À première vue, je répondrais à cette question par l'affirmative. Je suis d'accord avec le juge Lamarre de la Cour canadienne de l'impôt pour reconnaître que la taxe résultait des opérations journalières de l'entreprise de l'appelante. La décision de produire au-delà des quotas était une décision commerciale prise dans le but de tirer un revenu. L'appelante a intentionnellement produit plus que ce lui permettait son quota afin de conserver son principal client, qui s'agrandissait dans la région, en attendant de pouvoir acheter des quotas supplémentaires à un prix qu'elle jugeait abordable.

L'intimée invite toutefois notre Cour à suivre la distinction établie par Lord Sterndale entre [TRANSLATION] «une perte ayant un rapport avec l'entreprise» et «une amende imposée à la société personnellement»: *Commissioners of Inland Revenue c. Alexander von Glehn & Co.*, [1920] 2 K.B. 553 (C.A.). Selon cet argument, la nature de la sanction est telle qu'on peut la percevoir comme visant davantage la société commerciale elle-même que le commerce de la société. L'arrêt *Alexander von Glehn* a été suivi dans d'autres ressorts de common law: voir *Robinson c. Commissioner of Inland Revenue*, [1965] N.Z.L.R. 246 (S.C.); *Herald and Weekly Times c. Federal Commissioner of Taxation* (1932), 2 A.T.D. 169 (H.C. Austl.); *Mayne Nickless Ltd c. Federal Commissioner of Taxation* (1984), 71 F.L.R. 168 (C.S. Vict.).

Ces décisions ne me paraissent pas utiles à la résolution du présent pourvoi en raison des différences entre les lois fiscales applicables. Selon Lord Sterndale dans l'arrêt *Alexander von Glehn*, précité, trois règles de l'*Income Tax Act, 1842*

fine at issue in that case. The third rule that he cited provided (at p. 563):

In estimating the balance of the profits or gains to be charged . . . no sum shall be set against or deducted from . . . such profits or gains, for any disbursements or expenses whatever, not being money wholly and exclusively laid out or expended for the purposes of such trade, manufacture, adventure, or concern, or of such profession, employment, or vocation. [Emphasis added.]

All three members of the Court of Appeal agreed that the penalty at issue was not wholly and exclusively laid out or expended for the purposes of trade or, what amounts to the same thing, that the penalties were not expenditures necessary to earn the profits (at pp. 565-66, 569 and 573).

I note that the New Zealand and Australian cases cited by the respondent dealt with similarly worded taxation statutes to that at issue in *Alexander von Glehn*. Canada's *Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97, s. 6(a), also prohibited the deduction of expenses not "wholly, exclusively and necessarily laid out or expended for the purpose of earning the income". However, in 1948 this section was replaced with the precursor to our current s. 18(1)(a) of the Act, dropping the language of "wholly, exclusively and necessarily laid out or expended". As this Court affirmed in *Symes*, at p. 732,

the current wording of s. 18(1)(a) is sufficient justification for the view that Parliament acted to amend its predecessor section in such a way as to broaden the scope for business expense deductibility.

In my view, following case law interpreting statutes that employed similarly restrictive language as our *Income War Tax Act* would be to ignore the clear intention exhibited by Parliament since 1948 to broaden the scope of deductible business expenses. Indeed, in *Mayne Nickless*, *supra*, the Supreme Court of Victoria declined to consider Canadian case law, stating at p. 183 that it was not

régissaient la déductibilité de l'amende en cause. La troisième règle citée par lui disait ceci (à la p. 563):

[TRADUCTION] Pour l'estimation du solde des bénéfices ou des gains assujettis [. . .] ne peut être prise ou déduite de ces bénéfices ou de ces gains, pour quelque débours ou dépense que ce soit, aucune somme qui ne soit totale-ment et exclusivement déboursée ou dépensée aux fins de ce commerce, de cet établissement, de cette entreprise ou de ce projet, ou de cette profession, de cet emploi ou de ce métier. [Je souligne.]

Les trois juges de la Cour d'appel ont estimé que la pénalité en cause n'avait pas été totalement et exclusivement déboursée ou dépensée aux fins du commerce ou, ce qui revient au même, que les pénalités n'étaient pas des dépenses nécessaires à l'obtention de bénéfices (aux pp. 565, 566, 569 et 573).

Je note que les décisions néo-zélandaises et australiennes citées par l'intimée portent sur des lois fiscales dont la formulation s'apparente à celle qui a été examinée dans l'arrêt *Alexander von Glehn*. Au Canada, la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, ch. 97, al. 6a), interdisait elle aussi la déduction de dépenses qui n'avaient pas été «totalement, exclusivement et nécessairement faites en vue de la production du revenu». Toutefois, en 1948, cette disposition a été remplacée par une version antérieure à l'actuel al. 18(1)a) de la Loi, qui ne comportait plus les mots «totalement, exclusivement et nécessairement faites». Comme l'affirme notre Cour dans *Symes*, à la p. 732,

le libellé actuel de l'al. 18(1)a) suffit à justifier le point de vue que le Parlement a procédé à la modification de l'ancien article pour élargir les déductions au titre des dépenses d'entreprise.

À mon avis, suivre la jurisprudence qui a interprété des lois libellées de façon aussi restrictive que notre *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, ce serait ignorer l'intention claire manifestée par le Parlement depuis 1948 d'élargir la portée des dépenses d'entreprise déductibles. En fait, dans l'arrêt *Mayne Nickless*, précité, la Cour suprême de Victoria a refusé d'examiner la jurisprudence cana-

of any great assistance given the different legislation involved.

44 The respondent also asks this Court to follow the Federal Court of Appeal's decision in *Amway, supra*. The central issue in *Amway* was also the deductibility of fines and penalties pursuant to s. 18(1)(a) of the Act. Strayer J.A. held, for the court, that "one legitimate test of whether fines should be deductible as a business expense is that of avoidability of the offences" (p. 389). In support of this proposition, Strayer J.A. cited *Alexander von Glehn, supra, Imperial Oil, supra, Day & Ross, supra*, and *TNT, supra*.

45 I have already mentioned why I do not find *Alexander von Glehn*, helpful in the context of our current Act. For similar reasons, I would decline to follow *Imperial Oil*. In that case, Thorson P. held that the damages and costs associated with a negligence action against the taxpayer were properly deducted as business expenses where "the nature of the operations is such that the risk of negligence on the part of the taxpayer's servants in the course of their duties or employment is really incidental to such operations" (p. 546 (emphasis added)). However, *Imperial Oil* concerned the application of the *Income War Tax Act* which, as I have already outlined, required that an expense be "wholly, exclusively and necessarily" made for the purpose of earning income. Thorson P.'s statement, at p. 546, must therefore be understood in context:

Where income is earned from certain operations, as it was by the appellant from its marine operations, all the expenses wholly, exclusively and necessarily incidental to such operations must be deducted as the total cost thereof in order that the amount of the profits or gains from such operations that are to be assessed may be computed. Such cost includes not only all the ordinary operations costs but also all moneys paid in discharge of the liabilities normally incurred in the operations. When the nature of the operations is such that the risk of negligence on the part of the taxpayer's servants in the course of their duties or employment is really incidental to such

dienne disant à la p. 183 qu'elle n'était pas très utile en raison des différences entre les textes législatifs.

L'intimée demande aussi à notre Cour de suivre l'arrêt de la Cour d'appel fédérale *Amway*, précité. Dans cet arrêt concernant la déductibilité d'amendes et de pénalités sous le régime de l'al. 18(1)(a) de la Loi, le juge Strayer dit, au nom de la cour, que «pour déterminer si des amendes devraient être déductibles à titre de dépenses d'entreprise, il faut se demander si les infractions étaient évitables» (p. 389). À l'appui de ce principe, il cite les décisions *Alexander von Glehn, Imperial Oil, Day & Ross* et *TNT*, précitées.

J'ai déjà indiqué pourquoi j'estime que l'arrêt *Alexander von Glehn* n'est pas utile dans le contexte de notre loi actuelle. Des motifs similaires me portent à ne pas tenir compte de l'arrêt *Imperial Oil*. Dans cette affaire, le président Thorson a conclu que les dommages-intérêts et les frais relatifs à une action en négligence avaient été déduits à bon droit comme dépenses d'entreprise parce que [TRADUCTION] «la nature des opérations est telle que le risque de négligence de la part des employés du contribuable dans le cours de leurs fonctions ou de leur emploi est réellement accessoire à de telles opérations» (p. 546 (je souligne)). L'arrêt *Imperial Oil* portait toutefois sur l'application de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* qui, comme je le dis plus haut, exigeait que la dépense soit «totalement, exclusivement et nécessairement» faite en vue de produire un revenu. L'observation du président Thorson, à la p. 546, doit par conséquent être comprise dans son contexte:

[TRADUCTION] Lorsque le revenu est tiré de certaines opérations, comme cela s'est produit dans le cas des opérations maritimes de l'appelante, toutes les dépenses totalement, exclusivement et nécessairement accessoires à ces opérations doivent être déduites à titre de coût total de ces opérations pour que le montant des bénéfices ou des gains tirés de ces opérations qui feront l'objet d'une cotisation puisse être calculé. De tels coûts comprennent non seulement tous les coûts d'exploitation ordinaires, mais aussi les sommes versées pour s'acquitter de la responsabilité normalement engagée au cours des opérations. Dans ces cas, la nature des opérations est telle que

operations, as was the fact in the present case, with its consequential liability to pay damages and costs, then the amount of such damages and costs is properly included as one of the items of the total cost of such operations. It may, therefore, properly be described as a disbursement or expense that is wholly, exclusively and necessarily laid out as part of the process of earning the income from such operations. [Emphasis added.]

In the absence of similar language in the current Act, I find it difficult to endorse the requirement that expenses need be incidental, in the sense that they were unavoidable, in order to be deductible under s. 18(1)(a).

Day & Ross, supra, is a more recent case, but at best I find it ambiguous on the issue. While Dubé J. held (at pp. 794-95) that the fines at issue, levied for violations of provincial highway weight restriction laws, were in fact “necessary expense[s]” and “inevitable”, it is not clear whether these considerations went to establish that the fines fell within the wording of s. 12(1)(a) (now s. 18(1)(a)) of the Act or that the fines were not “outrageous transgressions of public policy”.

Indeed, in *TNT, supra*, Cullen J. purports to follow *Day & Ross* and yet appears not to follow the avoidability test. At issue in *TNT* were two types of fines. The first type was held to fall clearly within the *ratio* of *Day & Ross*, as they were unavoidable. With respect to the second type of fine, levied because a “foreign carrier [was] used in Canada and made more than one stop which conduct is prohibited by law” (p. 100), the Minister argued that the fines were avoidable and that the taxpayer was deliberately flouting the law. In response, Cullen J. stated, at p. 100:

Counsel also made this comment: “*it may have been good economics and more expeditious* but it was against public policy” (emphasis added). That comment buttresses my own view that these actions were taken to

le risque de négligence de la part des employés du contribuable dans le cours de leurs fonctions ou de leur emploi est réellement accessoire à de telles opérations, comme ce fut le cas dans la présente espèce, avec la responsabilité qui en découle de payer les dommages-intérêts et les frais, et le montant de ces dommages-intérêts et de ces frais est de bon droit inclus comme l’un des éléments du coût total de ces opérations. Il peut par conséquent être proprement décrit comme une dépense qui est totalement, exclusivement et nécessairement faite à titre de partie intégrante du processus de production du revenu. [Je souligne.]

En l’absence de libellé semblable dans la loi actuelle, il m’est difficile d’appuyer l’exigence que les dépenses soient accessoires, au sens d’inévitables, pour être déductibles sous le régime de l’al. 18(1)a).

La décision *Day & Ross*, précitée, est plus récente, mais je la trouve au mieux ambiguë sur ce point. Même si le juge Dubé a conclu (aux pp. 794 et 795) que les amendes en cause, imposées pour infraction aux limites légales de poids sur les routes provinciales, étaient en fait des «dépenses indispensables» et «inévitables», il ne ressort pas clairement que ces considérations établissent que les amendes relevaient du libellé de l’al. 12(1)a) (maintenant al. 18(1)a)) de la Loi, ou que les amendes ne «viol[ai]ent pas outrageusement l’intérêt public».

Dans la décision *TNT*, précitée, le juge Cullen entend suivre l’arrêt *Day & Ross*, mais semble ne pas retenir le critère de l’inévitabilité. Deux catégories d’amendes étaient en cause dans *TNT*. La première a été jugée correspondre clairement au raisonnement de l’arrêt *Day & Ross*, puisqu’elles étaient inévitables. En ce qui a trait à la deuxième catégorie d’amendes, imposées à la demanderesse pour «avoir utilisé des transporteurs étrangers [. . .] qui ont effectué plus d’un arrêt, ce qui est interdit par la loi» (p. 100), le ministre soutenait que la pénalité était évitable et que le contribuable défiait intentionnellement la loi. En réponse, le juge Cullen dit, à la p. 100:

Le procureur a également fait le commentaire suivant: «*c’était peut-être économiquement rentable et plus rapide*, mais c’était contre l’intérêt public» (l’emphase est de moi). Ce commentaire soutient ma conclusion que

46

47

earn income and therefore were a legitimate expense under paragraph 18(1)(a) of the Act. The taxpayer has certainly met the “purpose test” *vis-à-vis* this penalty.

ces actes ont été posés pour produire un revenu et, par conséquent, constituent une dépense légitime en vertu de l’alinéa 18(1)a) de la Loi. Le contribuable a assurément satisfait pour cette pénalité au «test du but visé».

48 With respect, I differ from Strayer J.A.’s interpretation of *TNT* in *Amway*, *supra*, as I do not read Cullen J.’s statement as a finding that the second type of fine was an unavoidable expense. Rather, I interpret his statement to mean that so long as the fines were incurred in order to earn income, they fell within the meaning of s. 18(1)(a) of the Act. Cullen J. then held that the deduction of the fines should not be disallowed on the basis of public policy, since the amount of the second type of fine at issue was lumped together with the first type and could not easily be separated, and since the underlying offences were small in number (at p. 101).

Avec égards, je ne partage pas l’interprétation donnée à la décision *TNT* par le juge Strayer dans l’arrêt *Amway*, précité, puisque je ne perçois pas la remarque du juge Cullen comme la conclusion que la deuxième catégorie d’amendes était une dépense inévitable. Selon mon interprétation, cette remarque signifie que dans la mesure où les amendes ont été engagées pour tirer un revenu, elles relèvent des dispositions de l’al. 18(1)a) de la Loi. Le juge Cullen conclut ensuite que la déduction des amendes ne peut être refusée sur la base de l’intérêt public parce que le montant de la deuxième catégorie d’amendes est amalgamé avec celui de la première catégorie en une somme globale difficile à séparer et qu’il s’agit d’un nombre peu élevé d’infractions (à la p. 101).

49 Even if these cases clearly established a test of avoidability, I would decline to endorse it. As Strayer J.A. indicated in *Amway*, *supra*, this test would only apply to fines and penalties and not the deductibility of other types of expenses (at p. 390). With respect, I do not see how the language of s. 18(1)(a) can support a requirement of avoidability, let alone one that only attaches to fines and penalties.

Même si ces décisions établissent clairement un critère d’inévitabilité, je refuserais de l’appuyer. Comme le juge Strayer le dit dans l’arrêt *Amway*, précité, ce critère ne s’appliquerait qu’aux amendes et aux pénalités, et non à la déductibilité d’autres types de dépenses (à la p. 390). Avec égards, je ne peux voir comment le libellé de l’al. 18(1)a) pourrait appuyer une exigence d’inévitabilité, encore moins une telle exigence ne s’appliquant qu’aux amendes et aux pénalités.

(2) Statutory Interpretation and Public Policy

(2) Interprétation des lois et ordre public

50 This Court has on many occasions endorsed Driedger’s statement of the modern principle of statutory construction: “the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament”. See *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, at para. 21. This rule is no different for tax statutes: *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at p. 578.

Notre Cour a approuvé en plusieurs occasions l’énoncé de Driedger sur le principe moderne de l’interprétation des lois: [TRADUCTION] «il faut lire les termes d’une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s’harmonise avec l’esprit de la loi, l’objet de la loi et l’intention du législateur». Voir *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, au par. 21. La règle est la même pour les lois fiscales: *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la p. 578.

51 However, this Court has also often been cautious in utilizing tools of statutory interpretation in

Toutefois, notre Cour a aussi souvent fait preuve de circonspection dans l’emploi de moyens d’inter-

order to stray from clear and unambiguous statutory language. In *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312, at pp. 326-27, this Court held:

While it is true that the courts must view discrete sections of the *Income Tax Act* in light of the other provisions of the Act and of the purpose of the legislation, and that they must analyze a given transaction in the context of economic and commercial reality, such techniques cannot alter the result where the words of the statute are clear and plain and where the legal and practical effect of the transaction is undisputed.

In discussing this case, P. W. Hogg and J. E. Magee, while correctly acknowledging that the context and purpose of a statutory provision must always be considered, comment that “[i]t would introduce intolerable uncertainty into the *Income Tax Act* if clear language in a detailed provision of the Act were to be qualified by unexpressed exceptions derived from a court’s view of the object and purpose of the provision”: *Principles of Canadian Income Tax Law* (2nd ed. 1997), at pp. 475-76. This is not an endorsement of a literalist approach to statutory interpretation, but a recognition that in applying the principles of interpretation to the Act, attention must be paid to the fact that the Act is one of the most detailed, complex, and comprehensive statutes in our legislative inventory and courts should be reluctant to embrace unexpressed notions of policy or principle in the guise of statutory interpretation.

The most compelling argument put to this Court in the present appeal is that Parliament could not have intended s. 18(1)(a) to permit the deduction of fines and penalties as such a result violates public policy. Therefore, even if fines and penalties are allowable expenses within the ordinary meaning of s. 18(1)(a), this meaning must be modified in order to conform to a broader appreciation of Parliament’s intent, and thereby avoid a repugnant disharmony or absurdity. In *Amway, supra*, the Federal Court of Appeal also took this approach, holding, at p. 390, that even if the fine or penalty in question is unavoidable, its deduction should be disallowed where “that fine or penalty is imposed

prétation des lois permettant de s’écarter d’un libellé clair et non ambigu. Dans *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312, aux pp. 326 et 327, notre Cour dit:

Même si les tribunaux doivent examiner un article de la *Loi de l’impôt sur le revenu* à la lumière des autres dispositions de la Loi et de son objet, et qu’ils doivent analyser une opération donnée en fonction de la réalité économique et commerciale, ces techniques ne sauraient altérer le résultat lorsque les termes de la Loi sont clairs et nets et que l’effet juridique et pratique de l’opération est incontesté.

Dans leur examen de cette décision, P. W. Hogg et J. E. Magee, tout en reconnaissant, avec justesse, qu’il faut toujours prendre en considération le contexte et l’objectif de la disposition, mentionnent que [TRADUCTION] «[l]a Loi de l’impôt sur le revenu serait empreinte d’une incertitude intolérable si le libellé clair d’une disposition détaillée de la Loi était nuancé par des exceptions qui n’y sont pas exprimées, provenant de la conception qu’un tribunal a de l’objet de la disposition»: *Principles of Canadian Income Tax Law* (2^e éd. 1997), aux pp. 475 et 476. Il ne s’agit pas là de l’approbation d’une approche littérale à l’interprétation législative, mais de la reconnaissance que, dans l’application des principes d’interprétation de la Loi, il faut porter attention au fait qu’elle est une des lois les plus détaillées, complexes et exhaustives de notre législation, et que les tribunaux devraient être réticents à adopter, sous le couvert d’interprétation législative, des notions de politique ou de principe qui ne sont pas exprimées.

L’argument le plus convaincant adressé à notre Cour dans le présent pourvoi est que le Parlement ne peut avoir voulu que l’al. 18(1)a) permette la déduction d’amendes et de pénalités puisque cela irait à l’encontre de l’ordre public. Par conséquent, même si les amendes et pénalités sont des dépenses déductibles selon le sens ordinaire de l’al. 18(1)a), il faut modifier ce sens pour respecter une interprétation plus large de l’intention du législateur et éviter ainsi une dissonance ou une absurdité qui répugne à la raison. Dans l’arrêt *Amway*, précité, la Cour d’appel fédérale a adopté elle aussi cette attitude, en concluant à la p. 390 que même si l’amende ou la pénalité en cause est inévitable, il

by law for the purpose of punishing and deterring those who through intention or a lack of reasonable care violate the laws". Similarly, Professor Neil Brooks argues that this consideration is legitimate for courts to invoke even in the absence of statutory language to that effect, because of "the broad interpretative principle that in discharging their function they [courts] should not construe one statute in such a way that the objectives of another statute are frustrated": "The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses" in B. G. Hansen, V. Krishna and J. A. Rendall, eds., *Canadian Taxation* (1981), 189, at p. 242.

faut en refuser la déduction lorsque «cette amende ou cette pénalité est infligée en vertu de la loi aux fins de punir et de dissuader les personnes qui, volontairement ou parce qu'elles n'ont pas pris des mesures raisonnables, enfreignent les lois». De même, le professeur Neil Brooks prétend que les tribunaux peuvent légitimement invoquer ce principe, même en l'absence de disposition législative en ce sens, en raison du [TRADUCTION] «principe d'interprétation général selon lequel, dans l'accomplissement de leur fonction [les tribunaux] ne devraient pas interpréter une loi d'une façon qui contrecarre l'objet d'une autre loi»: «The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses» dans B. G. Hansen, V. Krishna et J. Rendall, dir., *Canadian Taxation* (1981), 189, à la p. 242.

53

The United States Supreme Court took this position in *Tank Truck Rentals, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue*, 356 U.S. 30 (1958). At issue was whether fines imposed for the operation of trucks in violation of state maximum weight laws were "ordinary and necessary" business expenses under § 23(a)(1)(A) of the *Internal Revenue Code* of 1939. The court held at pp. 33-35 that:

La Cour suprême des États-Unis a adopté cette position dans *Tank Truck Rentals, Inc. c. Commissioner of Internal Revenue*, 356 U.S. 30 (1958). Il s'agissait de déterminer si des amendes infligées pour l'exploitation de camions en violation de lois d'État sur les limites de poids étaient des dépenses d'entreprise [TRADUCTION] «ordinaires et nécessaires» sous le régime du § 23(a)(1)(A) de l'*Internal Revenue Code* de 1939. La cour a conclu (aux pp. 33 à 35):

A finding of "necessity" cannot be made . . . if allowance of the deduction would frustrate sharply defined national or state policies proscribing particular types of conduct, evidenced by some governmental declaration thereof. . . .

[TRADUCTION] Le tribunal ne peut conclure au caractère «nécessaire» [. . .] si le fait d'admettre la déduction porterait atteinte à des politiques nationales ou d'État expresses interdisant des types particuliers de comportement, établies par certaines déclarations gouvernementales . . .

. . . It is clear that assessment of the fines was punitive action and not a mere toll for use of the highways: the fines occurred only in the exceptional instance when the overweight run was detected by the police. Petitioner's failure to comply with the state laws obviously was based on a balancing of the cost of compliance against the chance of detection. Such a course cannot be sanctioned, for judicial deference to state action requires, whenever possible, that a State not be thwarted in its policy. We will not presume that the Congress, in allowing deductions for income tax purposes, intended to encourage a business enterprise to violate the declared policy of a State. To allow the deduction sought here would but encourage continued violations of state law by increasing the odds in favor of noncom-

. . . Il ressort clairement que l'imposition des amendes était un acte punitif et non le simple prélèvement d'un péage pour l'utilisation des autoroutes: les amendes n'ont été imposées que dans le cas exceptionnel de détection d'un poids excédentaire par la police. L'inobservation des lois de l'État par le requérant était manifestement fondée sur une évaluation comparative du coût de la conformité et du risque de détection. Une telle attitude ne peut être sanctionnée puisque la retenue judiciaire à l'endroit des actions de l'État exige que, aussi souvent que possible, l'État ne soit pas contrarié dans sa politique. Nous ne présumerons pas que le Congrès, en permettant des déductions à des fins fiscales, avait l'intention d'encourager une entreprise à violer la politique établie d'un État. Accorder la déduction demandée en

pliance. This could only tend to destroy the effectiveness of the State's maximum weight laws.

However, the court recognized that this presumption against congressional intent to encourage the violation of declared public policy had to be balanced against the congressional intent to tax only net income. The test for non-deductibility therefore turns on "the severity and immediacy of the frustration resulting from allowance of the deduction" (p. 35). I note that in 1969 Congress amended § 162 of the *Internal Revenue Code* to disallow, *inter alia*, the deduction of "any fine or similar penalty paid to a government for the violation of any law".

Invoking public policy concerns raises the question, as put by R. Krever, of whose public policy should be furthered by courts in disallowing the deduction of fines and penalties ("The Deductibility of Fines: Considerations From Law and Policy Perspectives" (1984), 13 *Austl. Tax Rev.* 168, at p. 185). As he notes, "[a] taxpayer may incur a fine in one jurisdiction as a result of activities producing assessable income that are undertaken on a nation-wide basis and allowed in all other States" (p. 185). Further, Krever points out on the same page:

A more difficult problem arises with fines incurred in foreign jurisdictions where the illegal activity was carried out to earn assessable income that is taxed in Australia. Does comity require our courts to give effect to the public policy of other jurisdictions? If so, would this policy extend to situations where the fine was levied for actions not considered illegal in Australia or considered to be contrary to our public policy?

To my mind, this difficulty, is highlighted by the United States Supreme Court's decision in *Commissioner of Internal Revenue v. Sullivan*, 356 U.S. 27 (1958), decided at the same time as *Tank Truck*, *supra*. The issue in that case was the amount paid

l'espèce serait encourager les violations de la loi de l'État en augmentant les probabilités de manquements. Cela aurait pour effet de détruire l'efficacité des lois de l'État en matière de limites de poids.

La cour a toutefois reconnu que cette présomption contre une intention du Congrès d'encourager la violation d'une politique publique établie devait être confrontée à l'intention du Congrès de n'imposer que le revenu net. Le critère de la non-deductibilité dépend par conséquent de la [TRADUCTION] «gravité et de l'imminence de l'atteinte qui résulterait de la décision d'admettre la déduction» (p. 35). Je note qu'en 1969, le Congrès a modifié l'art. 162 de l'*Internal Revenue Code* afin d'interdire notamment la déduction de [TRADUCTION] «toute amende ou pénalité similaire payée à un gouvernement pour la violation de toute loi».

Invoker des considérations d'ordre public, c'est aussi, pour reprendre les termes de R. Krever, soulever la question de déterminer la politique de qui devrait être favorisée par les tribunaux en refusant la déduction d'amendes et de pénalités («The Deductibility of Fines: Considerations From Law and Policy Perspectives» (1984), 13 *Austl. Tax Rev.* 168, à la p. 185). Il note aussi [TRADUCTION] «[qu'un contribuable peut être passible d'une amende dans un État par suite d'activités produisant un revenu imposable qui sont entreprises à l'échelle de la nation et qui sont admissibles dans tous les autres États» (p. 185). Krever souligne ensuite ce qui suit:

[TRADUCTION] C'est un problème plus difficile qui se pose lorsqu'il s'agit d'amendes imposées dans un ressort étranger où l'activité illégale a été pratiquée afin de tirer un revenu imposable qui est assujéti à l'impôt en Australie. La courtoisie exige-t-elle que nos tribunaux appliquent l'ordre public d'autres ressorts? Le cas échéant, cette politique devrait-elle s'étendre aux situations où l'amende a été imposée pour des actes qui ne sont pas considérés illégaux ou contraires à l'ordre public en Australie?

À mon avis, cette difficulté est illustrée par l'arrêt de la Cour suprême des États-Unis *Commissioner of Internal Revenue c. Sullivan*, 356 U.S. 27 (1958), rendu en même temps que l'arrêt *Tank Truck*, précité. Cette affaire portait sur le montant

for wages and rent in the course of operating illegal bookmaking establishments. Under Illinois law, the payment of rent and wages under such circumstances was illegal and so the case would appear to be similar in principle to *Tank Truck*. However, the court allowed the deduction of rent and wages, stating, *inter alia*, at pp. 28-29:

At times the policy to disallow expenses in connection with certain condemned activities is clear. . . . Any inference of disapproval of these expenses as deductions is absent here. The Regulations, indeed, point the other way, for they make the federal excise tax on wagers deductible as an ordinary and necessary business expense. This seems to us to be recognition of a gambling enterprise as a business for federal tax purposes. The policy that allows as a deduction the tax paid to conduct the business seems sufficiently hospitable to allow the normal deductions of the rent and wages necessary to operate it.

Therefore, federal policy was held to be sufficiently amenable to the deduction despite the possible frustration of state policy.

56

In this connection, I note that in calculating income, it is well established that the deduction of expenses incurred to earn income generated from illegal acts is allowed. For example, not only is the income of a person living from the avails of prostitution liable to tax, but the expenses incurred to earn this income are also deductible: *M.N.R. v. Eldridge*, [1964] C.T.C. 545 (Ex. Ct.). See also *Espie Printing Co. v. Minister of National Revenue*, [1960] Ex. C.R. 422. Allowing a taxpayer to deduct expenses for a crime would appear to frustrate the *Criminal Code*, R.S.C., 1985, c. C-46; however, tax authorities are not concerned with the legal nature of an activity. Thus, in my opinion, the same principles should apply to the deduction of fines incurred for the purpose of gaining income because prohibiting the deductibility of fines and penalties is inconsistent with the practice of allowing the deduction of expenses incurred to earn illegal income.

payé en salaires et en loyer pour l'exploitation d'établissements de paris illégaux. En vertu de la loi de l'Illinois, le paiement d'un loyer et de salaires dans de telles circonstances était illégal, de sorte que l'affaire semble être identique, en principe, à l'affaire *Tank Truck*. Pourtant, la cour a permis la déduction du loyer et des salaires, en déclarant notamment aux pp. 28 et 29:

[TRADUCTION] Parfois la politique prescrivant le rejet des dépenses relatives à certaines activités condamnées est claire. [. . .] Il n'existe en l'espèce aucune inférence de désapprobation de ces dépenses à titre de déductions. En fait, les règlements indiquent le contraire, car ils permettent la déduction de la taxe d'accise fédérale sur les paris à titre de dépense d'entreprise ordinaire et nécessaire. Cela nous apparaît comme une reconnaissance d'une entreprise de paris comme une activité commerciale aux fins de l'impôt fédéral. La politique qui permet de déduire la taxe payée pour exploiter l'entreprise semble suffisamment large pour permettre les déductions normales du loyer et des salaires nécessaires à son exploitation.

La politique fédérale a donc été jugée suffisamment ouverte à la déduction malgré la possibilité d'atteinte à la politique de l'État.

À cet égard, je note qu'il est bien établi, pour le calcul du revenu, que la déduction des dépenses engagées en vue de tirer un revenu provenant d'actes illégaux est permise. Par exemple, non seulement le revenu d'une personne qui vit des fruits de la prostitution est-il imposable, mais les dépenses engagées en vue de tirer ce revenu sont également déductibles: *M.N.R. c. Eldridge*, [1964] C.T.C. 545 (C. de l'É.). Voir aussi *Espie Printing Co. c. Minister of National Revenue*, [1960] R.C. de l'É. 422. Permettre à un contribuable de déduire des dépenses engagées pour commettre un acte criminel semble aller à l'encontre du *Code criminel*, L.R.C. (1985), ch. C-46; cependant, les autorités fiscales ne tiennent pas compte de la légalité d'une activité. Par conséquent, je suis d'avis que les mêmes principes doivent s'appliquer à la déduction des amendes encourues en vue de tirer un revenu, puisque l'interdiction de déduire des amendes et des pénalités est incompatible avec la pratique de permettre la déduction des dépenses engagées en vue de tirer un revenu illégal.

This brings us to the crux of the issue. While fully alive to the need in general to harmonize the interpretation of different statutes, the question here arises in the specific context of a tax collection system based on self-assessment. Parliament designed the system and it is open to Parliament, as part of that design, to choose for itself to resolve any apparent conflicts between policies underlying tax provisions and other enactments. Parliament has indicated its intention to perform this role, not only in the design of the self-assessment system, which requires individuals without legal training to work through a complex series of provisions to calculate net income, for which maximum explicit guidance is necessary, but more specifically in its identification in the Act itself of certain outlays which the taxpayer is not permitted to deduct, as discussed below. Having recognized the problem of potentially conflicting legislative policies, Parliament has provided the solution, which is that in the absence of Parliamentary direction in the *Income Tax Act* itself, outlays and expenses are deductible if made for the purpose of gaining or producing income.

The argument is also put to this Court that Parliament did not intend to dilute the deterrent effect of a fine or penalty. If this Court is to accept this argument, then it would have to determine whether any particular fine or penalty was in fact meant to be deterrent in nature. If a fine was instead meant to be compensatory then there is no public policy frustrated by allowing its deduction: see Brooks, *supra*, at pp. 244-45. Furthermore, this argument requires a court to establish that the deduction of the fine or penalty would decrease its intended effect. As Professor Vern Krishna has noted, although concluding that certain fines and penalties should not be deductible, the dilution argument may be

turned around to ask whether the denial of a deduction may have the ultimate effect of increasing a civil or criminal penalty, which may or may not have been intended by the legislative policy behind the statute vio-

Cela nous amène au cœur de la question. Bien que l'on soit pleinement conscient de la nécessité en général d'harmoniser l'interprétation des différentes lois, la question en l'espèce se pose dans le cadre particulier d'un système fiscal qui est fondé sur le principe de l'autocotisation. Le Parlement a conçu ce système et il lui est loisible, au chapitre de la conception du système, de choisir lui-même de résoudre toute incompatibilité apparente entre les politiques qui sous-tendent les dispositions fiscales et celles d'autres lois. Le Parlement a indiqué son intention d'assumer cette fonction non seulement en élaborant un système d'autocotisation, qui oblige des contribuables sans formation juridique à examiner un ensemble complexe de dispositions pour calculer leur revenu net, démarche qui nécessite le maximum de directives explicites, mais aussi et plus particulièrement en identifiant, dans la Loi même, certaines dépenses que le contribuable n'est pas autorisé à déduire, comme nous le verrons ci-dessous. Ayant pris conscience du problème de l'incompatibilité potentielle de diverses politiques législatives, le Parlement a fourni une solution, à savoir qu'en l'absence de directives du Parlement dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les dépenses sont déductibles si elles ont été engagées en vue de tirer un revenu.

On a également soutenu devant notre Cour que le Parlement n'avait pas l'intention de réduire l'effet de dissuasion d'une amende ou d'une pénalité. Si la Cour acceptait cet argument, il lui faudrait alors déterminer si une amende ou une pénalité donnée était effectivement de nature dissuasive. Si une amende avait plutôt un but compensatoire, il n'y a alors aucune atteinte à l'ordre public d'en permettre la déduction: voir Brooks, *loc. cit.*, aux pp. 244 et 245. De plus, cet argument oblige le tribunal à établir que la déduction de l'amende ou de la pénalité réduirait l'effet visé. Le professeur Vern Krishna, concluant toutefois que certaines amendes et pénalités ne devraient pas être déductibles, fait remarquer que l'argument de la dilution peut être inversé:

[TRADUCTION] pour demander si le refus de la déduction pourrait finalement avoir pour effet d'augmenter une pénalité civile ou criminelle, ce qui pourrait ou non avoir été voulu par la politique législative qui sous-tend

lated. Thus, it is conceivable that indiscriminate judicial application of a public policy limitation to all situations may cause the legislative policy behind an enactment to be varied in an unintended manner.

(“Public Policy Limitations on the Deductibility of Fines and Penalties: Judicial Inertia” (1978), 16 *Osgoode Hall L.J.* 19, at pp. 32-33.)

59 These difficulties outlined above demonstrate that the public policy arguments ask courts to make difficult determinations with questionable authority. Moreover, they place a high burden on the taxpayer who is to engage in this analysis in filling out his or her income tax return and would appear to undermine the objective of self-assessment underlying our tax system: see Hogg and Magee, *supra*, at p. 243. In addition, it is my opinion that the fundamental principles and provisions of the Act in the final analysis dictate that the rule be deductibility.

60 Tax neutrality and equity are key objectives of our tax system. Tax neutrality is violated by tax concessions, since the purpose of such concessions is to influence people’s behaviour through the tax system by providing incentives for engaging in certain types of behaviour. For example, a deduction for an RRSP or a charitable contribution is a tax concession. This is to be distinguished from deductions allowed for the purpose of gaining an accurate picture of a taxpayer’s net income. One of the underlying premises of our tax system is that the state taxes only net, rather than gross, income because it is net income that measures a taxpayer’s ability to pay. As has been pointed out, this results in business-related fines being deductible: see Hogg and Magee, *supra*, at p. 243. Moreover, Hogg and Magee note, at p. 40, “in a system that is generally related to ability to pay, the provisions that violate neutrality (tax concessions) tend also to violate equity by abandoning the criterion of ability to pay in favour of other policy objectives”.

la loi enfreinte. Par conséquent, il est concevable que l’application uniforme par les tribunaux d’une limite d’ordre public à toutes les situations entraîne une modification non voulue de la politique législative qui sous-tend la disposition.

(«Public Policy Limitations on the Deductibility of Fines and Penalties: Judicial Inertia» (1978), 16 *Osgoode Hall L.J.* 19, aux pp. 32 et 33.)

Ces difficultés démontrent que les arguments fondés sur l’ordre public demandent aux tribunaux de rendre des décisions difficiles sur des fondements discutables. Ils imposent en outre un lourd fardeau au contribuable qui doit procéder à cette analyse pour remplir sa déclaration de revenu, et ils semblent contredire l’objectif de l’autocotisation qui est à la base de notre système fiscal: voir Hogg et Magee, *op. cit.*, à la p. 243. De plus, j’estime qu’en dernière analyse, les dispositions et les principes fondamentaux de la Loi exigent que la règle soit celle de la déductibilité.

La neutralité et l’équité fiscales sont des objectifs clés de notre système fiscal. La neutralité fiscale est enfreinte par les allègements fiscaux, dont le but est d’influencer le comportement des gens par des mesures fiscales les incitant à adopter certains types de conduite. Par exemple, une déduction pour un RÉER ou un don de charité est un allègement fiscal. Ces mesures se distinguent des déductions accordées pour obtenir une image fidèle du revenu net du contribuable. L’un des principes de base de notre système fiscal est que l’État taxe uniquement le revenu net, et non le revenu brut, parce que c’est le revenu net qui mesure la capacité de payer du contribuable. Comme cela a été indiqué, il en résulte que les amendes relatives aux activités commerciales sont déductibles: voir Hogg et Magee, *op. cit.*, à la p. 243. Ces auteurs notent aussi à la p. 40, que [TRADUCTION] «dans un système qui est généralement lié à la capacité de payer, les dispositions qui violent la neutralité (les allègements fiscaux) ont aussi tendance à porter atteinte à l’équité en abandonnant le critère de la capacité de payer pour d’autres objectifs de politique».

Business expenses allowed under s. 18(1)(a) are deductible because of the concern to tax only net income, not in order to provide tax concessions to businesses. Such deductions are therefore consistent with the principles of tax neutrality and equity. The argument to disallow fines and penalties is thus an argument that the court should violate these principles in the name of public policy.

While various policy objectives are pursued through our tax system, and do violate the principles of neutrality and equity, it is my view that such public policy determinations are better left to Parliament. Particularly apposite is this Court's statement in *Royal Bank of Canada v. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 S.C.R. 411, at para. 112, that "a legislative mandate is apt to be clearer than a rule whose precise bounds will become fixed only as a result of expensive and lengthy litigation". This statement was approved of by the Court in *Canderel Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 147, at para. 41, adding that "[t]he law of income tax is sufficiently complicated without unhelpful judicial incursions into the realm of lawmaking. As a matter of policy, and out of respect for the proper role of the legislature, it is trite to say that the promulgation of new rules of tax law must be left to Parliament".

This approach and conclusion are supported by the fact that Parliament has expressly disallowed the deduction of certain expenses on what appear to be public policy grounds. For example, s. 67.5 (added by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 46(1)) prohibits the deduction of any outlay or expense made

for the purpose of doing anything that is an offence under any of sections 119 to 121, 123 to 125, 393 and 426 of the *Criminal Code* or an offence under section 465 of that Act as it relates to an offence described in any of those sections.

Les dépenses d'entreprise sont déductibles sous le régime de l'al. 18(1)a en raison de l'intention de n'assujettir à l'impôt que le revenu net, et non par quelque volonté d'offrir des allègements fiscaux aux entreprises. Ces déductions sont par conséquent conformes aux principes de la neutralité et de l'équité fiscales. Soutenir qu'il faut refuser la déduction des amendes et des pénalités reviendrait donc à inviter la Cour à violer ces principes au nom de l'ordre public.

Même si divers objectifs de politique sont mis en œuvre par la voie de notre système fiscal et violent les principes de la neutralité et de l'équité, j'estime que c'est au Parlement qu'il revient de prendre ces décisions de politique publique. L'observation suivante faite par notre Cour dans *Banque Royale du Canada c. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 R.C.S. 411, au par. 112, est très à propos: «une prescription du législateur est plus susceptible d'être claire qu'une règle dont les limites précises ne seront établies que par suite d'une longue et coûteuse série de poursuites». Notre Cour a approuvé cette observation dans *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, au par. 41, et ajouté qu'«[e]n matière d'impôt sur le revenu, le droit est suffisamment compliqué sans que les tribunaux fassent inutilement des incursions dans le domaine de la création des lois. En tant que ligne de conduite et par respect pour le rôle même du législateur, c'est un lieu commun que de dire que la promulgation de nouvelles règles de droit fiscal doit être laissée au législateur».

Cette approche et cette conclusion trouvent appui dans le fait que le Parlement a expressément interdit la déduction de certaines dépenses pour des motifs qui semblent relever de l'ordre public. Par exemple, l'art. 67.5 (ajouté par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, par. 46(1)) interdit la déduction de toute dépense faite

en vue d'accomplir une chose qui constitue une infraction prévue à l'un des articles 119 à 121, 123 à 125, 393 et 426 du *Code criminel* ou une infraction prévue à l'article 465 de cette loi qui est liée à une infraction visée à l'un de ces articles.

61

62

63

In the absence of s. 67.5, bribes to public officials would be deductible (and taxable in the hands of the “bribee”). This is a situation where Parliament, specifically chose to prohibit a deduction which would otherwise have been allowed. In addition, taxpayers are prohibited from deducting payments of interest and penalties levied under the Act itself (s. 18(1)(t) (added by S.C. 1990, c. 39, s. 8)), statutory royalties (s. 18(1)(m)), and payments required under the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act* (s. 18(1)(l.1)).

64 These provisions in the Act also reduce the force of the argument that allowing the deduction of fines and penalties permits the taxpayer to profit from his or her own wrongdoing. This line of reasoning is often traced to the statement of Lord Atkin in *Beresford v. Royal Insurance Co.*, [1938] 2 All E.R. 602 (H.L.), at p. 607: “the absolute rule is that the courts will not recognise a benefit accruing to a criminal from his crime”. However, as several commentators note, *Beresford* involved a payment under an insurance policy where the insured had committed suicide, at a time when suicide was characterized as a heinous crime. See E. M. Krasa, “The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments” (1990), 38 *Can. Tax J.* 1399, at p. 1417, and Krishna, *supra*, at pp. 31-32. There is therefore little authority to extend Lord Atkin’s statement more generally, especially when one considers the clear authority, as mentioned above, to the effect that expenses incurred in the pursuit of illegal activities are deductible expenses.

65 Moreover, given that Parliament has expressly turned its mind to the deduction of expenses associated with certain activities that are offences under the *Criminal Code*, outlined in s. 67.5 of the Act, I do not find a legitimate role for judicial amendment on the general question of deductibility of fines and penalties. Since the Act is not silent on the issue of restricting the deduction of some expenses incurred for the purpose of gaining income, this is a strong indication that Parliament did direct its attention to the question and that

Sans l’art. 67.5, un pot-de-vin à un fonctionnaire serait déductible (et imposable entre les mains de celui qui le reçoit). C’est un cas où le Parlement a spécifiquement choisi d’interdire une déduction qui, autrement aurait été autorisée. De plus, il est interdit aux contribuables de déduire l’intérêt et les pénalités payés en vertu de la Loi elle-même (al. 18(1)t) (ajouté par L.C. 1990, ch. 39, art. 8)) les redevances prescrites par une loi (al. 18(1)m)) et les paiements prescrits en vertu de la *Loi de l’impôt sur les revenus pétroliers* (al. 18(1)l.1)).

Ces dispositions de la Loi enlèvent aussi du poids à l’argument selon lequel la déduction d’amendes et de pénalités permettrait au contribuable de tirer profit de ses propres méfaits. On a souvent fait remonter ce type de raisonnement à une déclaration de Lord Atkin dans *Beresford c. Royal Insurance Co.*, [1938] 2 All E.R. 602 (H.L.), à la p. 607: [TRADUCTION] «la règle absolue est que les tribunaux ne reconnaîtront pas au criminel quelque bénéfice découlant de son crime». Toutefois, comme le notent plusieurs commentateurs, l’affaire *Beresford* visait le paiement d’une indemnité d’assurance à la suite du suicide de la personne assurée, à une époque où le suicide était qualifié de crime odieux. Voir E. M. Krasa, «The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments» (1990), 38 *Can. Tax J.* 1399, à la p. 1417, et Krishna, aux pp. 31 et 32. On ne peut donc donner une portée plus générale à l’observation de Lord Atkin compte tenu particulièrement du fait qu’il est clairement autorisé, comme je l’indique plus haut, de considérer des dépenses engagées dans le cadre d’activités illégales comme des dépenses déductibles.

De plus, puisque le Parlement a spécifiquement envisagé la déduction de dépenses liées à certaines activités énumérées à l’art. 67.5 de la Loi qui constituent des infractions en vertu du *Code criminel*, il n’y a pas lieu, selon moi, d’apporter judiciairement quelque modification à la question générale de la déductibilité des amendes et des pénalités. Le fait que la Loi n’est pas muette sur la question de la restriction des déductions de dépenses engagées dans le but de produire un revenu indiquent fortement que le Parlement y a effectivement prêté

where it wished to limit the deduction of expenses or payments of fines and penalties, it did so expressly. I am also sceptical that the deduction of fines and penalties provides the taxpayer with a “benefit” or “profit” — indeed, their purpose is to calculate the taxpayer’s profit, which is then taxed.

(3) Conclusion Regarding Section 18(1)(a)

I therefore cannot agree with the argument that the deduction of fines and penalties should be disallowed as being contrary to public policy. First and foremost, on its face, fines and penalties are capable of falling within the broad and clear language of s. 18(1)(a). For courts to intervene in the name of public policy would only introduce uncertainty, as it would be unclear what public policy was to be followed, whether a particular fine or penalty was to be characterized as deterrent in nature, and whether the body imposing the fine intended it to be deductible. Moreover, allowing the deduction of fines and penalties is consistent with the tax policy goals of neutrality and equity. Although it may be said that the deduction of such fines and penalties “dilutes” the impact of the sanction, I do not view this effect as introducing a sufficient degree of disharmony so as to lead this Court to disregard the ordinary meaning of s. 18(1)(a) when that ordinary meaning is harmonious with the scheme and object of the Act. When Parliament has chosen to prohibit the deduction of otherwise allowable expenses on the grounds of public policy, then it has done so explicitly.

Although there are many points in my colleague Bastarache J.’s reasons with which I agree, there are others on which I would like to comment.

My colleague proposes a test in which the distinction between deductible and non-deductible levies must be determined on a case-by-case basis. In my view, such an approach would be quite onerous for the taxpayer who would be forced to undertake the difficult task of determining the object or purpose of the statute under which the payment was demanded whenever he or she filled

attention et que, dans les cas où il le souhaitait, il a expressément limité la déduction de dépenses ou de paiements d’amendes et de pénalités. Je suis aussi sceptique sur la possibilité que la déduction d’amendes et de pénalités entraîne un bénéfice ou un avantage pour le contribuable — en fait, elles ont pour objet de permettre le calcul du bénéfice du contribuable qui est alors assujéti à l’impôt.

(3) Conclusion au sujet de l’al. 18(1)a)

Je ne puis donc retenir l’argument selon lequel la déduction d’amendes et de pénalités devrait être refusée parce qu’elle serait contraire à l’ordre public. Tout d’abord et surtout, les amendes et les pénalités peuvent, à première vue, relever du libellé large et clair de l’al. 18(1)a). S’ils intervenaient au nom de l’ordre public, les tribunaux ne feraient que créer de l’incertitude quant à savoir quels principes suivre, ou s’il y a lieu de qualifier de dissuasive une amende ou une pénalité, ou encore si l’intention de l’organisme imposant l’amende était de la rendre déductible. De plus, la déduction d’amendes et de pénalités est compatible avec les objectifs de neutralité et d’équité de la politique fiscale. Même s’il est possible de dire que la déduction des amendes et des pénalités «dilue» l’impact de la sanction, selon moi cette conséquence ne crée pas une dissonance telle que notre Cour doive ignorer le sens ordinaire de l’al. 18(1)a) lorsque ce sens ordinaire s’harmonise avec le régime et l’objet de la Loi. Lorsque le Parlement a décidé d’interdire la déduction de dépenses qui seraient par ailleurs déductibles pour des motifs d’ordre public, il l’a fait de façon explicite.

Bien que je sois d’accord avec plusieurs éléments des motifs rédigés par mon collègue le juge Bastarache, j’aimerais formuler des commentaires sur certains autres.

Mon collègue propose un critère suivant lequel la distinction entre les paiements déductibles et ceux qui ne le sont pas doit se faire au cas par cas. Je suis d’avis qu’une telle méthode représenterait un fardeau très lourd pour le contribuable qui, chaque fois qu’il remplirait une formule de déclaration d’impôt, serait dans l’obligation d’entreprendre la tâche ardue de déterminer le but ou

66

67

68

out a tax return. Indeed, he or she would have to ascertain whether the specific purpose of the section was meant to be deterrence, punishment or compensation. Moreover, difficulties and uncertainties would undoubtedly arise where the purpose of the statutory provision is mixed. While a taxpayer must inevitably make various determinations in filing a return in order to report all relevant income and expenses and estimate the amount of tax payable, the statutory interpretation inquiry into the purpose of a statute is one which even courts often find particularly challenging. Consequently, it is inevitable that disputes will often require courts to determine whether a particular levy can be deducted from his or her income. Undoubtedly, this would introduce a significant element of uncertainty into our self-reporting tax system. On the other hand, Parliament could expressly prohibit the deduction of fines and penalties in a way compatible with the objectives of self-assessment and ease of administration.

l'objectif visé par la loi prescrivant le paiement. En fait, le contribuable devrait déterminer si l'objet précis visé par la disposition était la dissuasion, la punition ou la compensation. De plus, il est certain que des difficultés et des incertitudes surgiraient dans les cas où l'objet visé serait mixte. Bien que le contribuable doive inévitablement faire certaines analyses lorsqu'il remplit sa déclaration d'impôt afin de déclarer tous les revenus et dépenses pertinents et de faire une estimation de l'impôt payable, l'exercice d'interprétation consistant à déterminer le but visé par la loi est un processus que même les tribunaux estiment particulièrement exigeant. Par conséquent, il est inévitable que des différends obligerait souvent les tribunaux à déterminer si une redevance en particulier peut être déduite du revenu du contribuable. Cela introduirait sans aucun doute un élément considérable d'incertitude dans notre régime fiscal d'autodéclaration. Par contre, le Parlement pourrait expressément interdire la déduction d'amendes et de pénalités d'une manière qui serait compatible avec les objectifs d'autocotisation et d'allègement du fardeau administratif.

69

Finally, at para. 17, my colleague states that penal fines are not, in the legal sense, incurred for the purpose of gaining income. It is true that s. 18(1)(a) expressly authorizes the deduction of expenses incurred for the purpose of gaining or producing income from that business. But it is equally true that if the taxpayer cannot establish that the fine was in fact incurred for the purpose of gaining or producing income, then the fine or penalty cannot be deducted and the analysis stops here. It is conceivable that a breach could be so egregious or repulsive that the fine subsequently imposed could not be justified as being incurred for the purpose of producing income. However, such a situation would likely be rare and requires no further consideration in the context of this case, especially given that Parliament itself may choose to delineate such fines and penalties, as it has with fines imposed by the *Income Tax Act*. To repeat, Parliament may well be motivated to respond promptly and comprehensively to prohibit clearly

Finally, au par. 17, mon collègue fait observer que les amendes pénales ne sont pas, au sens juridique du terme, engagées en vue de tirer un revenu. Il est vrai que l'al. 18(1)a) permet expressément la déduction de dépenses engagées en vue de tirer un revenu de l'entreprise. Cependant, il est tout aussi vrai que si le contribuable ne peut démontrer que l'amende a en fait été encourue en vue de tirer un revenu, l'amende ou la pénalité ne peut alors être déduite et l'analyse s'arrête là. Il est envisageable qu'une infraction puisse être à ce point flagrante ou répugnante que l'amende imposée par la suite ne puisse se justifier comme ayant été encourue en vue de tirer un revenu. Cependant, une telle situation ne surviendrait que rarement et n'a pas besoin d'être examinée plus en détail dans le contexte du présent pourvoi, compte tenu plus particulièrement du fait que le Parlement pourrait lui-même choisir de délimiter ce type d'amendes ou pénalités comme il l'a fait pour les amendes prévues à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Une fois de plus, le Parlement pourrait fort bien vouloir réagir promptement et de façon générale afin d'inter-

and directly the deduction of all such fines and penalties, if Parliament so chooses.

B. *Section 18(1)(b) of the Income Tax Act*

The respondent also submits that the over-quota levy was in fact an outlay of capital prohibited by s. 18(1)(b) of the Act because its payment allowed the taxpayer to retain its quota. With respect, I do not find much merit to this argument. Under s. 17(g) of the *British Columbia Egg Marketing Board Standing Order*, the Board has the discretion to cancel or suspend a producer's licence and quota when any provision of a standing order has been violated. Therefore the taxpayer would face the same threat of the loss of its quota if it failed to pay the within-quota levy imposed for each layer kept by a producer. At trial the respondent conceded that this within-quota levy is deductible as a current expense. Given this, I do not see how the characterization of the over-quota levy as a capital outlay can rely upon the consequences of not paying the levy.

Even without the respondent's concession regarding the within-quota levy, I would not characterize the over-quota levy as a capital outlay. As this Court stated in *Canderel, supra*, at para. 45:

Rather than trying to discern into which pigeonhole a particular income expenditure falls, the taxpayer's focus should be on attempting to portray his or her income in the manner which best reflects his or her true financial position for the year, that is, which gives an "accurate picture" of profit.

The fine at issue in the present appeal is assessed on a per-day basis and is meant to remove the profit of over-quota production from the producer. These considerations all point to characterizing the levy as a current expense. The fact that there was a risk that the quota could be revoked upon failure to pay the fine is no more relevant to this analysis than the fact that if a factory's electricity bill is not paid, there is a risk that the utility company will

dire clairement et directement la déduction de toutes ces amendes et pénalités s'il le désirait.

B. *L'alinéa 18(1)b) de la Loi de l'impôt sur le revenu*

L'intimée fait aussi valoir que la taxe sur dépassement de quota était en fait une dépense en capital dont la déduction est interdite par l'al. 18(1)b) parce que son paiement a permis au contribuable de conserver son quota. Avec égards, je ne trouve pas cet argument bien fondé. En vertu de l'al. 17(g) de la *British Columbia Egg Marketing Board Standing Order*, l'Office a le pouvoir discrétionnaire d'annuler ou de suspendre la licence et le quota d'un producteur lorsqu'il y a violation de toute disposition de l'ordonnance. Par conséquent, le contribuable courrait le même risque de perdre son quota s'il omettait de payer la taxe de quota ordinaire imposée pour chaque pondeuse gardée par un producteur. Au procès, l'intimée a admis que la taxe de quota ordinaire est déductible à titre de dépense courante. Cela étant, je ne puis comprendre comment la qualification de la taxe sur dépassement de quota comme dépense en capital peut être fondée sur les conséquences de son non-paiement.

Même sans la concession de l'intimée au sujet de la taxe de quota ordinaire, je ne qualifierais pas la taxe sur dépassement de quota comme une dépense en capital. Comme le dit notre Cour dans l'arrêt *Canderel*, précité, au par. 45:

Au lieu de tenter de déterminer dans quelle case entre une dépense donnée, le contribuable devrait présenter son revenu de la manière qui reflète le mieux sa véritable situation financière pour l'année, c'est-à-dire qui donne une «image fidèle» du bénéfice.

L'amende en cause dans le présent pourvoi est établie sur une base journalière et elle vise à éliminer le bénéfice que le producteur a pu tirer de la production excédentaire. Ces considérations convergent toutes vers la qualification de la taxe comme une dépense courante. Dans la présente analyse, le fait qu'il y ait eu un risque de révocation du quota en cas de défaut de paiement de l'amende n'est pas plus pertinent que l'existence d'un risque de cou-

70

71

eventually cut off the power to the factory, thereby putting the existence of the business in jeopardy. To declare the cost of electricity as a capital outlay on this basis would not provide an accurate picture of the taxpayer's income for the year.

72 For these reasons, the appellant's expenditures for the over-quota levy are best characterized as a current expense, the deduction of which is permitted by ss. 9(1) and 18(1)(a) of the Act.

VII. Disposition

73 The over-quota levy is an allowable deduction pursuant to s. 18(1)(a) of the Act. I would therefore allow the appeal, with costs in this Court and the court below, set aside the judgment of the Federal Court of Appeal, and restore the order of Lamarre J.T.C.C.

Appeal allowed with costs.

Solicitors for the appellant: Thorsteinssons Tax Lawyers, Vancouver.

Solicitor for the respondent: The Department of Justice, Ottawa.

pure du courant électrique à l'usine si le compte d'électricité n'est pas payé au fournisseur, avec ses conséquences sur la viabilité de l'entreprise. Le fait de déclarer le coût de l'électricité comme une dépense en capital dans ce contexte ne donnerait pas une image fidèle du revenu du contribuable pour l'année.

Pour ces motifs, les dépenses engagées par l'appelante à l'égard de la taxe sur dépassement de quota sont mieux qualifiées comme des dépenses courantes, dont la déduction est permise en vertu du par. 9(1) et de l'al. 18(1)a) de la Loi.

VII. Dispositif

La taxe sur dépassement de quota est déductible en vertu de l'al. 18(1)a) de la Loi. Je suis donc d'avis d'accueillir le pourvoi avec dépens dans notre Cour et en Cour d'appel, d'annuler l'arrêt de la Cour d'appel fédérale et de rétablir l'ordonnance du juge Lamarre.

Pourvoi accueilli avec dépens.

Procureurs de l'appelante: Thorsteinssons Tax Lawyers, Vancouver.

Procureur de l'intimée: Le ministère de la Justice, Ottawa.