

A-133-86

A-133-86

**The Queen (Appellant)**

v.

**The Consumers' Gas Company Ltd. (Respondent)**

INDEXED AS: CANADA v. CONSUMERS' GAS CO.

Court of Appeal, Pratte, Hugessen and MacGuigan JJ.—Montréal, November 20 and 21; Ottawa, December 2, 1986.

*Income tax — Income calculation — Company distributing gas required by public authorities to relocate portions of pipeline network — Nature of payments received therefor — Court of Appeal had decided payments not to be deducted from undepreciated capital cost — No provision in Act making them income — “Assistance” in s. 13(7.1) refers to grant not to payments similar to ones made by private business to advance own interests — Appeal dismissed — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 13(7.1) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 6(4)).*

The respondent is a public company distributing natural gas in Ontario. It receives the gas from trunk pipelines at a gate station and distributes it through steel gas mains running beneath the surface of streets and roads. Various organizations (mostly public authorities) from time to time require the relocation of portions of the pipeline network in order to do construction work for their own purposes. In these cases, the respondent calculates the costs associated with the relocations and bills the party requesting them. The amount it can recover may be limited by statute. It is common ground that the respondent's expenditures respecting the relocations are for capital account.

In *R. v. Consumers' Gas Company Ltd.*, this Court held that payments received for relocation work should not be deducted from the gross cost of such relocation for the purposes of establishing the undepreciated capital cost and calculating the capital cost allowance under the *Income Tax Act*. The question is whether such receipts should be brought into income. The Trial Division held that they were for capital account and need not be taken into income.

*Held*, the appeal should be dismissed.

The expert accounting evidence was that the receipts should be treated as capital and not as income. Absent some provision of the statute specifically bringing them into income, they continue to be treated, as required by generally accepted accounting principles, as capital receipts.

Subsection 13(7.1) of the *Income Tax Act* can not be applied to reduce the capital costs of the assets. That subsection provides that where a taxpayer has acquired depreciable property at a capital cost to him and has also received “assistance” from a public authority respecting the property, the capital cost is deemed the capital cost thereof minus the assistance. The

**La Reine (appelante)**

c.

**The Consumers' Gas Company Ltd. (intimée)**

RÉPERTORIÉ: CANADA c. CONSUMERS' GAS CO.

Cour d'appel, juges Pratte, Hugessen et MacGuigan—Montréal, 20 et 21 novembre; Ottawa, 2 décembre 1986.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Société de distribution de gaz obligée par les organismes publics de déplacer des parties du réseau de pipeline — Nature des paiements reçus en conséquence — La Cour d'appel avait décidé que les paiements ne devaient pas être déduits de la fraction non amortie du coût en capital — Aucune disposition de la loi n'en fait des revenus — Le terme «aide» dans l'art. 13(7.1) renvoie à l'octroi et non aux paiements semblables à ceux faits par des entreprises privées pour promouvoir leurs propres intérêts — Appel rejeté — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 13(7.1) (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 6(4)).*

L'intimée est une société publique de distribution du gaz naturel en Ontario. Elle reçoit le gaz d'une canalisation principale qui alimente une station de distribution et le distribue par des conduites principales en acier qui suivent sous terre le tracé des rues et des routes. Divers organismes (surtout des autorités publiques) exigent à l'occasion le déplacement de certaines parties du réseau de pipelines pour entreprendre leurs propres travaux de construction. Dans ces cas, l'intimée calcule les coûts relatifs aux déplacements et facture la partie qui les exige. Le montant qu'elle peut recouvrer peut être limité par la loi. Il est bien établi que les dépenses engagées par l'intimée pour effectuer le déplacement s'inscrivent dans le compte de capital.

Dans *R. c. Consumers' Gas Company Ltd.*, cette Cour a statué que les paiements reçus pour les travaux de déplacement ne devraient pas être déduits du coût brut de ces déplacements aux fins d'établir la fraction non amortie du coût en capital et de calculer la déduction pour amortissement aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La question est de savoir si ces remboursements devraient être calculés dans le revenu. La Division de première instance a conclu qu'ils s'inscrivaient dans le compte de capital et ne devaient pas être ajoutés au revenu.

*Arrêt*, l'appel est rejeté.

Selon les témoignages des experts-comptables, les remboursements devraient être traités comme du capital et non comme un revenu. En l'absence dans la loi d'une disposition précise qui les inscrit dans le revenu, ils continuent d'être traités comme l'exigent les principes comptables généralement reconnus, comme des remboursements de capital.

Le paragraphe 13(7.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne peut être appliqué pour réduire le coût en capital des éléments d'actif. Ce paragraphe prévoit que lorsqu'un contribuable a acquis un bien amortissable moyennant un coût en capital et a aussi reçu une «aide» d'une autorité publique à l'égard du bien, le coût en capital est censé être le montant que ce bien a coûté

word "assistance" carries with it the colour of a grant or subsidy. Here, the payments made to Consumers' Gas by public authorities were made in the same way and for the same reasons as payments made by private business, that is, for the purpose of advancing the interests of the payor.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*R. v. Consumers' Gas Company Ltd.*, [1984] 1 F.C. 779 (C.A.); *Ottawa Valley Power Co. v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 Ex.C.R. 64.

##### COUNSEL:

*Gaston Jorré* and *Sandra Phillips* for appellant.  
*Mortimer S. Bistrisky* for respondent.

##### SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.  
*Aird & Berlis*, Toronto, for respondent.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

HUGESSEN J.: The respondent, The Consumers' Gas Company Ltd., in the normal course of affairs each year receives payments from third parties in respect of certain pipeline relocation work carried out at the latter's request.

This Court<sup>1</sup> has previously held that such receipts should not be deducted from the gross cost of such relocations for the purposes of establishing the undepreciated capital cost and calculating the capital cost allowance under the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63]. The main question in the present appeal is whether such receipts should be brought into income.

The undisputed facts, which do not vary in any significant respect from one taxation year to another, were fully but concisely stated by Urie J. A., writing for this Court in *Consumers' Gas No. 1* [at pages 782-784]:

<sup>1</sup> *R. v. Consumers' Gas Company Ltd.*, [1984] 1 F.C. 779 (C.A.), herein referred to as *Consumers' Gas No. 1*.

en capital moins le montant de l'aide. Le terme «aide» comporte la notion d'octroi ou de subvention. En l'espèce, les paiements faits à Consumers' Gas par des organismes publics ont été effectués de la même manière et pour les mêmes raisons que les paiements faits par des entreprises privées, c'est-à-dire afin de promouvoir les intérêts du payeur.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*R. c. Consumers' Gas Company Ltd.*, [1984] 1 C.F. 779 (C.A.); *Ottawa Valley Power Co. v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 R.C.É. 64.

##### AVOCATS:

*Gaston Jorré* et *Sandra Phillips* pour l'appelante.  
*Mortimer S. Bistrisky* pour l'intimée.

##### PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante.  
*Aird & Berlis*, Toronto, pour l'intimée.

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

LE JUGE HUGESSEN: L'intimée, The Consumers' Gas Company Ltd., reçoit chaque année dans le cours normal de ses affaires, des paiements de la part de tiers relativement à certains travaux de déplacement de pipelines effectués à la demande de ces derniers.

Cette Cour<sup>1</sup> a précédemment statué que ces remboursements ne devraient pas être déduits du coût brut de ces déplacements aux fins d'établir la fraction non amortie du coût en capital et de calculer la déduction pour amortissement aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63]. La question principale qui est posée en l'espèce est de savoir si ces remboursements devraient être calculés dans le revenu.

Les faits non contestés, qui ne varient pas d'une manière importante d'une année d'imposition à une autre, ont été intégralement, mais de manière concise, énoncés par le juge Urie qui a rédigé l'arrêt de cette Cour dans *Consumers' Gas No 1* [aux pages 782 à 784]:

<sup>1</sup> *R. c. Consumers' Gas Company Ltd.*, [1984] 1 C.F. 779 (C.A.), cité comme *Consumers' Gas No 1*.

The respondent is a public company having its head office in Toronto, Ontario. It is engaged in the business of distribution of natural gas to over 725,000 residential, commercial and industrial customers in Ontario, and, as well, in the production of natural gas, primarily from wells in Lake Erie and in the sale and rental of gas appliances. Its business activities, including its rates and accounting methods and practices, are subject to the approval of the Ontario Energy Board. The vast bulk of its revenue (approximately 95%) in the years in issue, was attributable to its gas distribution business. The gas is mainly received from trunk pipelines at a gate station outside its operating area. From the gate station the respondent distributes the gas through steel gas mains which generally run beneath the surface of streets and roads. The individual customers are provided with gas through pipes leading from the mains.

Various persons and organizations such as government departments, municipalities, utilities, telephone companies and other private companies from time to time require the relocation of portions of the pipeline network in order to do construction work for their own purposes. Usually such relocations are required because of some physical conflict arising from the construction work but they may also be undertaken for safety reasons. The parties requesting the relocations may or may not be customers of the respondent.

Whenever it can the respondent attempts to recover the full cost of the relocations from the party requesting them. However, the amount it can recover may be limited by the provisions of either *The Public Service Works on Highways Act*, R.S.O. 1970, c. 388 or the *Railway Act*, R.S.C. 1970, c. R-2. The respondent in all cases carefully calculates all elements of cost associated with the relocations and bills the parties in full for such costs or such part thereof as is permitted by statute.

Upon completion of the relocations the original pipe is usually abandoned and left in the ground although certain above-ground equipment such as parts of regulator stations may be salvaged. In the latter event credit is presumably given for the value of the salvaged equipment.

The average annual number of relocations in the taxation years in question was about 225.

Prior to the decision of the Court in *The Queen v. Canadian Pacific Limited* ([1978] 2 F.C. 439 (C.A.)) the respondent treated reimbursements received from the parties for whom relocations were undertaken in essentially the same manner as it did for financial statement purposes, i.e., it reduced the amount of the gross cost of its relocated pipe by the amount of the reimbursements and added the net amount only to the undepreciated capital cost of the class (class 2). In substance, it took capital cost allowance on the net cost only. Incidentally, for rate-fixing purposes that is one of the methods for treating the reimbursements authorized by the Ontario Energy Board. After the *Canadian Pacific* case the respondent took the position that for tax purposes it (a) was entitled to add the gross cost of the relocations to the undepreciated capital cost of the class and to claim capital cost allowance on the gross amount,

L'intimée est une société chargée d'un service public dont le siège social est à Toronto (Ontario). Elle s'occupe de la distribution de gaz naturel à plus de 725 000 clients, pour usage résidentiel, commercial et industriel en Ontario, de même que de la production de gaz naturel, provenant principalement de puits dans le lac Érié, et de la vente et de la location d'appareils à gaz. Ses activités d'entreprise, y compris ses prix, ses pratiques et ses méthodes comptables, sont soumises à l'approbation de la Commission de l'énergie de l'Ontario. Au cours des années en question, elle a tiré la majeure partie de ses revenus (environ 95 %) de son entreprise de distribution de gaz. Le gaz vient en grande partie d'une canalisation principale qui alimente une station de distribution située à l'extérieur de sa région d'exploitation. L'intimée distribue le gaz à partir de sa station de distribution par des conduites principales en acier qui généralement suivent sous terre le tracé des rues et des routes. Les clients individuels reçoivent le gaz par des tuyaux reliés aux conduites principales.

Diverses personnes et divers organismes, comme les ministères du gouvernement, les municipalités, les services publics, les compagnies de téléphone et d'autres compagnies privées, exigent à l'occasion le déplacement de certaines parties du réseau de pipelines pour entreprendre leurs propres travaux de construction. Habituellement ces déplacements sont demandés à cause de travaux de construction qui ne pourraient être réalisés autrement, mais ils peuvent également être effectués pour des raisons de sécurité. Les parties qui demandent ces déplacements peuvent être ou non des clients de l'intimée.

Chaque fois qu'elle le peut, l'intimée tente de recouvrer le coût total des déplacements de la partie qui les a demandés. Toutefois, le montant qu'elle peut recouvrer peut être limité par les dispositions de la *Loi sur les travaux d'aménagement des voies publiques*, R.S.O. 1970, chap. 388 ou de la *Loi sur les chemins de fer*, S.R.C. 1970, chap. R-2. Dans tous les cas, l'intimée calcule soigneusement tous les éléments du coût relatif aux déplacements et facture les parties pour la totalité de ces coûts ou pour une partie de ceux-ci, comme le permet la loi.

Lorsque les travaux de déplacement sont terminés, l'ancienne conduite est habituellement abandonnée et laissée sous terre, bien que certaines pièces d'équipement de surface, notamment des parties des postes régulateurs de tension, soient parfois récupérées. Dans ce cas, la valeur du matériel récupéré est vraisemblablement créditée.

Le nombre annuel moyen de déplacements est d'environ 225 pour les années d'imposition en cause.

Avant la décision de la Cour dans l'affaire *La Reine c. Canadien Pacifique Limitée* ([1978] 2 C.F. 439 (C.A.)), l'intimée traitait les remboursements reçus des parties pour lesquelles elle effectuait les déplacements de la même manière essentiellement que dans ses états financiers, c'est-à-dire qu'elle déduisait du coût brut du déplacement des conduites le montant des remboursements et ajoutait le montant net seulement à la fraction non amortie du coût en capital pour la catégorie (catégorie 2). Essentiellement, elle calculait la déduction pour amortissement sur le coût net seulement. Incidemment, aux fins d'établissement des prix, il s'agit de l'une des méthodes autorisées par la Commission de l'énergie de l'Ontario pour traiter les remboursements. Après l'affaire *Canadien Pacifique*, l'intimée a adopté la position selon laquelle, pour les fins d'imposition, (a) elle avait le droit d'ajouter le coût brut des déplacements

and (b) was not obliged to include the reimbursements in the calculation of its revenues for tax purposes.

It is common ground on the present appeal that the expenditures made by Consumers' Gas for pipeline relocations in the circumstances described are for capital account. In the judgment now under appeal [[1986] 1 C.T.C. 380; 86 D.T.C. 6132; 2 F.T.R. 30], Muldoon J. in the Trial Division held that the partially offsetting receipts from third parties were also for capital account and need not be taken into income for the purposes of the *Income Tax Act*. In my view, he was right.

There is no dispute, and indeed the expert evidence called on both sides was unanimous on the point, that generally accepted accounting principles require these receipts to be treated in the way that Consumers' Gas in fact treated them for financial statement purposes. In other words, proper accounting practice required that the receipts be offset against the capital expenditure in respect of which they were paid by third parties so that only the net cost of the relocation be carried to the asset side of the balance sheet. It was also not disputed that Consumers' Gas' practice of taking straight line depreciation over a period of seventy years calculated on the net cost of pipeline relocations was consistent with generally accepted accounting principles. Finally, the expert accounting evidence was that the receipts should be treated as capital receipts and not as income.

The principal argument advanced by counsel for the appellant is disarmingly simple. He urges that the method employed by Consumers' Gas for financial statement purposes, which is, as stated, in accordance with generally accepted accounting principles, results in the disputed receipts being

dans le calcul de la fraction non amortie du coût en capital de la catégorie et de réclamer la déduction pour amortissement sur le montant brut et (b) elle n'était pas obligée d'inclure les remboursements dans le calcul de son revenu pour les fins d'imposition.

Il est bien établi en l'espèce que les dépenses engagées par Consumers' Gas pour déplacer les pipelines dans les circonstances décrites s'inscrivent dans le compte de capital. Dans la décision dont appel est interjetté [[1986] 1 C.T.C. 380; 86 D.T.C. 6132; 2 F.T.R. 30], le juge Muldoon de la Division de première instance a conclu que les remboursements partiels de la part des tiers s'inscrivaient également dans le compte de capital et ne devaient pas être ajoutés aux revenus pour les fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. À mon avis, il a raison.

Il n'est nullement contesté, et en fait les témoignages d'experts présentés par les deux parties étaient unanimes sur ce point, que, selon les principes comptables généralement reconnus, ces remboursements devaient être traités de la manière que Consumers' Gas les a effectivement traités dans ses états financiers. En d'autres termes, selon une méthode de comptabilité appropriée les remboursements devaient être compensés contre les dépenses en capital à l'égard desquelles ils ont été payés par des tiers de manière que seulement le coût net du déplacement soit inscrit dans l'actif du bilan. De plus, il n'a pas été contesté que la pratique de Consumers' Gas d'adopter la méthode de l'amortissement constant sur une période de soixante-dix ans calculée d'après le coût net du déplacement des pipelines était conforme aux principes comptables généralement reconnus. Finalement, selon les témoignages des experts-comptables, les remboursements devraient être traités comme des remboursements de capital et non comme un revenu.

L'argument principal présenté par l'avocat de l'appelante est d'une simplicité désarmante. Il soutient que la méthode employée par Consumers' Gas pour établir ses états financiers, qui est, comme je l'ai dit, conforme aux principes comptables généralement reconnus, fait en sorte que les

reflected<sup>2</sup> in the income statement. Hence, he argues, the treatment accorded for income tax purposes should also produce this result and the receipts should be treated as revenues.

With respect, it seems to me that this approach is flawed. It attempts to achieve the results produced by generally accepted accounting principles while rejecting the method. Although those principles are a guide to the interpretation and application of the *Income Tax Act*, they cannot help where the Act itself departs from them. This is particularly so where one is dealing with the treatment to be accorded to the reduction over time of the value of fixed assets due to aging, wear and tear, etc. Accounting principles require that a realistic estimate be made of the life of each such asset, which must then be depreciated on a straight line basis over that period. Income tax law, on the other hand, for a variety of reasons many wholly unrelated to sound accounting practice, fixes an arbitrary percentage (which can even reach 100%) for various classes of assets which may then be applied on a declining balance basis to the cost of the assets of each class and deducted from income.

Thus while it is true, as appellant argues, that accounting principles require depreciation on the net cost of capital assets always to be reflected in income, that is not the case for purposes of income tax. More particularly, on the facts of the present case, the receipts from third parties in respect of pipeline relocations are reflected in Consumers' Gas' income for financial statement purposes solely because they go to reduce the cost of the assets upon which straight line depreciation is taken over seventy years. The receipts themselves, however, are not treated as income. They are reflected in income, albeit faintly, because good accounting, unlike income tax law, requires that depreciation be taken. It is common ground here that the cost of pipeline relocations is a capital outlay and that the receipts from third parties in

<sup>2</sup> The word "reflected" is carefully chosen: the receipts themselves do not appear as income but, by reducing net asset cost, they go to reduce depreciation thereby indirectly increasing income.

remboursements contestés sont reflétés<sup>2</sup> dans l'état des résultats. Il soutient donc que le traitement accordé à des fins d'impôt sur le revenu devrait également entraîner ce résultat et les remboursements devraient être traités comme un revenu.

Avec égards, il me semble que cette attitude est erronée. On tente d'arriver aux résultats que produisent les principes comptables généralement reconnus tout en rejetant la méthode. Bien que ces principes constituent un guide pour interpréter et appliquer la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ils ne peuvent être utiles lorsque la Loi elle-même s'écarte d'eux. C'est particulièrement le cas lorsqu'il s'agit du traitement qui doit être accordé à la réduction avec le temps de la valeur des immobilisations en raison du vieillissement, de l'usure, etc. Selon les principes comptables, il faut évaluer de manière réaliste la durée de chaque élément d'actif, dont le coût doit ensuite être amorti selon une méthode d'amortissement constant au cours de cette période. Par ailleurs, le droit fiscal pour diverses raisons dont un grand nombre ne se rapportent pas à des pratiques comptables saines, fixe un pourcentage arbitraire (qui peut même atteindre 100 %) pour diverses catégories d'éléments d'actif, qui peut ensuite être appliqué selon une méthode de taux dégressif au coût des éléments d'actif de chaque catégorie et déduit du revenu.

Par conséquent, bien qu'il soit vrai, comme le soutient l'appelante, que les principes comptables exigent que l'amortissement sur le coût net des valeurs immobilisées soit toujours reflété dans le revenu, ce n'est pas le cas aux fins de l'impôt sur le revenu. Plus particulièrement, d'après les faits de l'espèce, les remboursements des tiers pour le déplacement des pipelines sont reflétés dans le revenu de Consumers' Gas aux fins du calcul des états financiers seulement parce qu'ils réduisent le coût des éléments d'actifs à l'égard desquels l'amortissement constant est établi sur une période de soixante-dix ans. Les remboursements eux-mêmes ne sont toutefois pas traités comme du revenu. Ils sont reflétés dans le revenu, quoique vaguement, parce qu'une bonne méthode comptable, contrairement au droit fiscal, exige que

<sup>2</sup> Le terme «reflétés» est soigneusement choisi: les remboursements eux-mêmes ne figurent pas à titre de revenu mais, en réduisant le coût net de l'actif, ils réduisent l'amortissement, augmentant ainsi indirectement le revenu.

respect thereof need not be taken into account in determining undepreciated capital cost for the purposes of calculating capital cost allowance. The mere fact that this results in such receipts not being reflected in income does not make them income. Absent some provision of the statute specifically bringing them into income, they continue to be treated, as required by generally accepted accounting principles, as capital receipts. The submission therefore fails.

As a subsidiary argument, the appellant urges that those receipts which are paid to Consumers' Gas by "governments, municipalities and other public authorities" (by far the larger part both in number and in value) must be applied to reduce the capital cost of the assets by the operation of section 13 of the *Income Tax Act*. The actual text invoked was changed during the taxation years here under review but, on the view which I take of the matter, it is enough to consider the amended text, which is the one most favourable to the Crown's position. It is subsection 13(7.1) (S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 6(4)), which reads as follows:

13. ...

(7.1) For the purposes of this Act, where a taxpayer has received or is entitled to receive assistance from a government, municipality or other public authority in respect of, or for the acquisition of, depreciable property, whether as a grant, subsidy, forgivable loan, deduction from tax, investment allowance or as any other form of assistance other than

(a) an amount authorized to be paid under an *Appropriation Act* and on terms and conditions approved by the Treasury Board in respect of scientific research expenditures incurred for the purpose of advancing or sustaining the technological capability of Canadian manufacturing or other industry, or

(b) an amount deducted as an allowance under section 65, the capital cost of the property to the taxpayer shall be deemed to be the amount by which the aggregate of

(c) the capital cost thereof to the taxpayer, otherwise determined, and

(d) such part, if any, of the assistance as has been repaid by the taxpayer pursuant to an obligation to repay all or any part of that assistance,

exceeds

(e) the amount of the assistance.

l'amortissement soit pris. Il est bien établi en l'espèce que le coût du déplacement des pipelines est une dépense en capital et qu'il n'est pas nécessaire de tenir compte du remboursement des tiers à l'égard de celui-ci pour déterminer la fraction non amortie du coût en capital aux fins de calculer la déduction pour amortissement. Le simple fait qu'il en résulte que les remboursements ne soient pas reflétés dans le revenu n'en fait pas pour autant des revenus. En l'absence dans la Loi d'une disposition précise qui les inscrit dans le revenu, ils continuent d'être traités comme l'exigent les principes comptables généralement reconnus, comme des remboursements de capital. Par conséquent l'argument doit échouer.

À titre d'argument accessoire, l'appelante soutient que les remboursements que Consumers' Gas reçoit «d'un gouvernement, d'une municipalité ou de tout autre organisme public» (de loin la plus grande partie en nombre et en valeur) doivent servir à réduire le coût en capital des éléments d'actifs par l'application de l'article 13 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le texte maintenant invoqué a été modifié au cours des années d'imposition en cause mais, compte tenu de mon opinion sur la question, il suffit d'examiner le texte modifié, celui qui est le plus favorable à la position du ministère public. Il s'agit du paragraphe 13(7.1) (S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 6(4)), dont voici le texte:

13. ...

(7.1) Aux fins de la présente loi, lorsqu'un contribuable a reçu ou est en droit de recevoir une aide d'un gouvernement, d'une municipalité ou de tout autre organisme public relativement à des biens amortissables, à titre de prime, de subvention de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de taxes ou d'impôts, d'allocation de placement ou à tout autre titre qui n'est pas

(a) une somme dont le paiement est autorisé en vertu d'une *Loi portant affectation de crédits*, selon les modalités approuvées par le conseil du Trésor, au titre de dépenses engagées dans la recherche scientifique afin de relever ou de maintenir le niveau de compétence technologique de l'industrie manufacturière canadienne ou d'autres secteurs de l'industrie canadienne, ou

(b) une somme dont la déduction est autorisée par l'article 65, le coût en capital du bien supporté par le contribuable est réputé être l'excédent du total

(c) de leur coût en capital supporté par le contribuable, déterminé par ailleurs, et

(d) de la fraction, s'il en est, de l'aide qui a été remboursée par le contribuable en exécution d'une obligation de rembourser tout ou partie de l'aide,

sur

(e) le montant de l'aide.

The key word in this text, as it seems to me, is "assistance", which, in the context, clearly carries with it the colour of a grant or subsidy. Here the evidence is clear that payments made to Consumers' Gas by public authorities such as municipalities, Ontario Hydro and the like were made in exactly the same way and for exactly the same reasons as payments made by private businesses, that is, for the purpose of advancing the interests of the payor. In this regard, the comments of Jackett P., interpreting the equivalent section of the former *Income Tax Act*, are apposite:

Before attempting to reach a conclusion as to whether there was a capital cost to the appellant of the additions and improvements, it is convenient to express my conclusion about the application to the facts of this case of section 20(6)(h) which, for convenience, I repeat:

20. (6) For the purpose of this section and regulations made under paragraph (a) of subsection (1) of section 11, the following rules apply:

(h) where a taxpayer has received or is entitled to receive a grant, subsidy or other assistance from a government, municipality or other public authority in respect of or for the acquisition of property the capital cost of the property shall be deemed to be the capital cost thereof to the taxpayer minus the amount of the grant, subsidy or other assistance;

What this rule appears to contemplate is the case where a taxpayer has acquired property at a capital cost to him and has also received a grant, subsidy or other assistance from a public authority "in respect of or for the acquisition of property" in which case the capital cost is deemed to be "the capital cost thereof to the taxpayer minus . . . the grant, subsidy or other assistance". That rule would not seem to have any application to a case where a public authority actually granted to a taxpayer capital property to use in his business at no cost to him. Quite apart from the fact that the rule so understood would have no application here, I do not think that the rule can have any application to ordinary business arrangements between a public authority and a taxpayer in a situation where the public authority carries on a business and has transactions with a member of the public of the same kind as the transactions that any other person engaged in such a business would have with such a member of the public. I do not think that the words in paragraph (h)—"grant, subsidy or other assistance from a . . . public authority"—have any application to an ordinary business contract negotiated by both parties to the contract for business reasons. If Ontario Hydro were used by the legislature to carry out some legislative scheme of distributing grants to encourage those engaged in business to embark on certain classes of enterprise, then I would have no difficulty in applying the words of paragraph (h) to grants so made. Here, however, as it seems to me, the legislature merely authorized Ontario Hydro to do certain things deemed expedient to carry out successfully certain changes in its method of

À mon avis, le mot-clé dans ce texte est «aide», qui, en l'espèce, comporte clairement la notion d'octroi ou de subvention. En l'espèce, il ressort clairement de la preuve que les paiements faits à Consumers' Gas par des organismes publics comme des municipalités, Hydro-Ontario et d'autres organismes semblables ont été effectués exactement de la même manière et pour exactement les mêmes raisons que les paiements faits par les entreprises privées, c'est-à-dire afin de promouvoir les intérêts du payeur. À cet égard, les observations du président Jackett, qui interprète l'article équivalent de l'ancienne *Loi de l'impôt sur le revenu*, sont pertinentes:

[TRADUCTION] Avant de tenter d'arriver à une conclusion quant à savoir si les ajouts et les améliorations constituaient un coût en capital pour l'appelante, il serait bon que j'exprime mes conclusions sur l'application aux faits de l'espèce de l'alinéa 20(6)(h) que je répète pour des raisons de commodité:

20. (6) Pour l'exécution du présent article et des règlements établis selon l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, les règles suivantes s'appliquent:

h) lorsqu'un contribuable a reçu ou a droit de recevoir un octroi, une subvention ou autre aide d'un gouvernement, d'une municipalité ou autre autorité publique à l'égard de l'acquisition, ou pour l'acquisition, de biens, le coût en capital desdits biens est censé être le montant que ces biens ont coûté en capital au contribuable moins le montant de l'octroi, de la subvention ou autre aide;

Il semble que cette règle vise le cas où un contribuable a acquis des biens moyennant un coût en capital et a aussi reçu un octroi, une subvention ou autre aide d'une autorité publique «à l'égard ou en vue de l'acquisition de biens», auquel cas le coût en capital est censé être le montant que ces biens ont coûté en capital au contribuable moins . . . le montant de l'octroi, de la subvention ou autre aide». Il ne semble pas que cette règle puisse s'appliquer au cas où une autorité publique a effectivement accordé à un contribuable des avoirs en capital pour les fins de son commerce sans qu'il ne lui en coûte rien. Nonobstant le fait que la règle ainsi interprétée ne s'applique pas au présent cas, je ne pense pas qu'elle puisse s'appliquer aux opérations commerciales ordinaires entre une autorité publique et un contribuable, dans le cas où l'autorité publique fait affaire et négocie avec un particulier de la même façon que toute autre personne exerçant une telle entreprise le ferait. Je ne pense pas que les mots utilisés à l'alinéa h)—«un octroi, une subvention ou une autre aide d'une autorité publique»—puissent s'appliquer à une entente commerciale ordinaire conclue entre les deux parties à l'entente pour des raisons commerciales. Si la législature se servait de l'Hydro-Ontario pour réaliser quelque projet d'ordre législatif visant à accorder des octrois pour encourager les hommes d'affaire à se lancer dans certains types d'entreprises, il me serait alors aisé d'appliquer l'alinéa h) aux octrois en cause. Ici, cependant, me semble-t-il, la législature a simplement autorisé l'Hydro-Ontario à accomplir certaines choses jugées favorables à la réussite de certains changements dans ses méthodes d'exploitation; ce que l'Hydro-Ontario fut

carrying on its business and the things that it was so authorized to do were of the same character as those that any other person carrying on such a business and faced with the necessity of making similar changes might find it expedient to do. I cannot regard what is done in such circumstances as being "assistance" given by a public authority as a public authority. In my view, section 20(6)(h) has no application to the circumstances of this case.

(*Ottawa Valley Power Co. v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 Ex.C.R. 64, at pages 71-72).

I conclude that the appellant's subsidiary argument also fails.

In the light of these conclusions, it is perhaps unnecessary that I express any final opinion on a procedural argument raised by respondent. Briefly stated that argument is that the Minister cannot now be heard to urge that the receipts in question should be brought into income since that is not the treatment he accorded to them in his original notice of reassessment. Instead the Minister's position originally was that the receipts should be used to decrease the undepreciated capital cost base. Since the Minister cannot appeal from his own assessment, it is the respondent's submission that the Minister could not change his position before the Trial Division so as to urge that amounts which he had heretofore treated as capital receipts should now be brought into income.

I cannot agree with this submission. What is put in issue on an appeal to the courts under the *Income Tax Act* is the Minister's assessment. While the word "assessment" can bear two constructions, as being either the process by which tax is assessed or the product of that assessment, it seems to me clear, from a reading of sections 152 to 177 of the *Income Tax Act*, that the word is there employed in the second sense only. This conclusion flows in particular from subsection 165(1) and from the well established principle that a taxpayer can neither object to nor appeal from a nil assessment.

I would dismiss the appeal with costs.

PRATTE J.: I agree.

MACGUIGAN J.: I agree.

ainsi autorisé à accomplir était de même nature que ce que d'autres personnes exploitant une entreprise semblable et obligées de faire des changements similaires pourraient juger utile de faire. Je ne peux considérer ce qui est fait dans de telles circonstances comme étant «une aide» accordée par une autorité publique en tant qu'autorité publique. À mon avis, l'article 20(6)(h) ne s'applique pas aux circonstances de cette espèce.

(*Ottawa Valley Power Co. v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 R.C.É. 64, aux pages 71 et 72).

Je conclus que l'argument accessoire de l'appelante échoue également.

Compte tenu de ces conclusions, il n'est peut-être pas nécessaire que j'exprime une opinion finale sur un argument de procédure soulevé par l'intimée. En résumé, cet argument porte que le ministre ne peut plus soutenir maintenant que les remboursements en question auraient dû être inscrits dans le revenu puisque ce n'est pas le traitement qu'il leur a accordé dans son premier avis de nouvelles cotisations. Au départ, le ministre a plutôt adopté la position selon laquelle les remboursements devraient être utilisés pour réduire la fraction non amortie du coût en capital. Étant donné que le ministre ne peut pas interjeter appel de sa propre cotisation, l'intimée soutient que le ministre ne pouvait pas devant la Division de première instance modifier sa position de manière à soutenir que les montants qu'il avait auparavant traités comme des remboursements de capital devraient maintenant être inscrits dans le revenu.

Je ne peux souscrire à cet argument. C'est la cotisation du ministre qui fait l'objet d'un appel devant les tribunaux aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Bien que le terme «cotisation» puisse être interprété de deux manières différentes, soit comme la procédure au moyen de laquelle l'impôt est évalué, soit comme le produit de cette évaluation, il me semble évident, à la lecture des articles 152 à 177 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, que le terme y est employé seulement dans son second sens. Cette conclusion découle en particulier du paragraphe 165(1) et du principe bien établi selon lequel un contribuable ne peut ni s'opposer à une cotisation égale à zéro ni interjeter appel contre celle-ci.

Je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

LE JUGE PRATTE: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE MACGUIGAN: Je souscris à ces motifs.