

T-5370-79

T-5370-79

The Consumers' Gas Company Ltd. (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Walsh J.—Toronto, September 14; Ottawa, September 24, 1982.

Income tax — Income calculation — Capital cost allowance — Plaintiff company appealing 1971 to 1974 income tax assessments — Plaintiff continuously forced to run new gas lines for benefit of third parties' construction — Old lines abandoned — Reimbursements made to company for new lines — Whether amounts paid by plaintiff and amounts received as reimbursements on capital or income account — If on capital account, method of calculating capital cost in issue — Proper accounting methods — Assessments referred back to Minister for reassessment — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 6(j), 20(6)(h), 139(1)(e), as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 12(1)(g), 13(7)(e), 248(1) — Public Service Works on Highways Act, R.S.O. 1980, c. 420 — Public Service Works on Highways Act, R.S.O. 1970, c. 388.

This is an appeal from income tax assessments for the 1971, 1972, 1973 and 1974 taxation years. The plaintiff, a public company primarily engaged in processing and distributing natural gas, is attempting to include reimbursements received in its Class 2 capital costs, instead of having those amounts deducted from the capital cost. Due to frequent requests of third parties pursuing construction endeavours, the plaintiff is often required to run new pipelines. The old ones are left in the ground as salvage is not worthwhile, and the plaintiff retains ownership of them. The plaintiff is reimbursed fully except where prevented by statute. None of the amounts the plaintiff received during the four years in question as reimbursements were included in undepreciated capital cost prior to 1971, and no capital cost allowance was claimed on the amounts before 1971. The plaintiff's rates and accounting methods are subject to the approval of the Ontario Energy Board. The Board accepts two methods of accounting both of which result in the contributions made being netted for rate-making purposes. The plaintiff uses one of these methods. The new pipelines installed by the plaintiff are of no greater use than the old ones, as the latter would last eighty years. The remaining undepreciated value of the abandoned pipeline remains in the company's capital account and the capital cost allowance continues to be claimed on it together with the new pipelines. The company depreciates its pipelines over a period of seventy years. As a result of crediting contributions against the cost of the new pipeline, as required by the Ontario Energy Board for rate-making purposes, the books of the company show a value for the pipeline of less than its true value.

The Consumers' Gas Company Ltd. (demanderesse)

a. c.

La Reine (défenderesse)

Division de première instance, juge Walsh— Toronto, 14 septembre; Ottawa, 24 septembre
b 1982.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déduction pour amortissement — La société demanderesse interjetée appel des cotisations d'impôt sur le revenu établies pour les années 1971 à 1974 — La demanderesse devait constamment installer de nouvelles conduites de gaz pour répondre aux projets de construction de tierces parties — Les anciennes conduites sont abandonnées — La société a reçu des remboursements pour les nouvelles conduites — Il échet d'examiner si les montants qu'a payés la demanderesse et ceux qu'elle a reçus à titre de remboursements devaient être comptabilisés dans le compte de capital ou dans le compte de revenu — S'ils devaient être comptabilisés dans le compte de capital, il faudrait déterminer la méthode de calcul du coût en capital — Méthodes comptables appropriées — Les cotisations sont renvoyées au Ministre pour nouvelle cotisation — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 6j), 20(6)h), 139(1)e), modifiés par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 12(1)g), 13(7)e), 248(1) — Loi sur les travaux d'aménagement des voies publiques, S.R.O. 1980, chap. 420 — Loi sur les travaux d'aménagement des voies publiques, S.R.O. 1970, chap. 388.

Appel est formé contre les cotisations d'impôt sur le revenu établies pour les années d'imposition 1971, 1972, 1973 et 1974. La demanderesse, société chargée d'un service public qui s'occupe principalement du traitement et de la distribution de gaz naturel, tente d'inclure les remboursements reçus dans les coûts en capital de la catégorie 2, au lieu de faire déduire ces montants du coût en capital. Étant donné des demandes fréquentes de tiers poursuivant des projets de construction, la demanderesse doit souvent installer de nouveaux pipelines. Les anciens pipelines sont laissés dans le sol, puisque cela ne vaut pas la peine de les récupérer, et la demanderesse en demeure propriétaire. La demanderesse est remboursée entièrement, à moins d'en être empêchée par la loi. Aucun des montants reçus à titre de remboursements par la demanderesse pour les quatre années en question n'a été inclus dans la fraction non amortie du coût en capital pour les années antérieures à 1971, et aucune déduction pour amortissement n'a été réclamée relativement à ces montants avant 1971. Les prix et les méthodes comptables de la demanderesse sont soumis à l'approbation de la Commission de l'énergie de l'Ontario. Celle-ci accepte deux méthodes comptables, mais qu'on emploie l'une ou l'autre de ces méthodes, le résultat est que les contributions sont retranchées pour fins d'établissement des prix. La demanderesse fait usage de l'une de ces méthodes. Les nouveaux pipelines installés par la demanderesse ne sont pas plus utiles que les anciens, puisque ceux-ci pourraient rester en usage pendant quatre-vingts ans. La valeur non amortie restante du pipeline abandonné demeure au compte de capital de la société, et la déduction pour amortissement continue à être réclamée pour ce pipeline en

The defendant's expert witness stated that the total cost of the work should be recorded as a capital asset with the reimbursement as a reduction to the cost of acquiring it, and that the annual charge for depreciation should be the resultant balance in the fixed asset account after each such transaction is recorded. In addition, while alternative methods of disclosing the transaction exist, all such transactions must be reflected in the income statement to reinvested earnings and not to contributed surplus. The question is therefore, whether the amounts paid and reimbursements received by contracts with third parties were on capital or income account. If on capital account, the defendant argues that the capital cost to the plaintiff of each relocated pipeline is the amount disbursed by it minus the reimbursement received, or, a pipeline is disposed of for proceeds of disposition equal to the amount the plaintiff was reimbursed under the agreement with the third party. The plaintiff contends that the reimbursement received did not reduce its capital cost of the Class 2 properties.

Held, the 1971-1974 assessments are referred back to the Minister for reassessment. The cost of the relocated pipeline is the cost to the taxpayer regardless of reimbursements made. The words "grant, subsidy" etc. in paragraph 13(7)(e) are not applicable here, as ordinary business contracts with third parties are not grants or subsidies. Furthermore, the pipelines were moved to accommodate the public and were therefore not for the purpose of "advancing or sustaining [its] technological capability". Therefore paragraph 13(7)(e) does not apply and the reimbursement does not have to be deducted from capital cost. Defendant cannot seriously contend that both the amounts paid and reimbursements received by the plaintiff should be considered on income account, as expenses of relocation are not expenses laid out on account of income but are merely for the relocation of pipelines, which are capitalized assets. Moreover, the reimbursement represented in the majority of cases less than 40% of the total cost and it would be difficult to conceive of the plaintiff disbursing the difference as income-producing expense when no change of income was involved. If contributions for moving lines were to be netted in plaintiff's capital account, as defendant suggests, there would be no need for paragraph 13(7)(e). Nor can the argument, that in each relocation the original pipeline must be deemed to have been disposed of for proceeds of disposition equal to the amount the plaintiff was reimbursed for the construction of the new line, prevail. The word "disposition" requires a bilateral action and such is not the case here where the plaintiff retains ownership of the abandoned lines. The plaintiff entered the contributions in its books as contributions to capital for income tax purposes. "Business" is defined in the Act as including a concern in the nature of trade and "income" includes "any amount received by the taxpayer in the year that was dependent upon the use of

même temps que pour le nouveau pipeline. La société amortit ses pipelines sur une période de soixante-dix ans. Les contributions étant défalquées du coût du nouveau pipeline dans les livres de la société tel que l'exige la Commission de l'énergie de l'Ontario pour fins d'établissement des prix, il y est toujours indiqué une valeur du pipeline inférieure à sa vraie valeur.

Le témoin expert cité par la défenderesse expose que le coût total de l'ouvrage devrait être comptabilisé comme un actif immobilisé et le remboursement comme une réduction du coût de son acquisition, et que le montant annuel de l'amortissement devrait se calculer à partir du solde ainsi obtenu dans le compte d'actifs immobilisés après l'enregistrement de chaque opération de ce genre. En outre, bien que d'autres méthodes de comptabilisation de telles opérations existent, toutes ces opérations doivent se refléter dans la déclaration de revenu et puis dans les bénéfices réinvestis et ne doivent pas être comptabilisées comme un surplus d'apport. La question est donc de savoir si les montants payés et les remboursements reçus en vertu de contrats avec des tiers devaient être comptabilisés dans le compte de capital ou dans le compte de revenu. Si ces montants devaient être comptabilisés dans le compte de capital, alors, selon la défenderesse, ou bien ce qu'il en a coûté à la demanderesse pour le déplacement de chaque pipeline est la somme engagée par elle moins le montant du remboursement reçu, ou bien il s'agit de la vente d'un pipeline, dont le produit est égal au montant qu'on a remboursé à la demanderesse en vertu de son contrat avec le tiers. La demanderesse fait valoir que le remboursement reçu n'a pas réduit son coût en capital des biens de la catégorie 2.

Jugement: les cotisations pour les années 1971 à 1974 sont renvoyées au Ministre pour nouvelle cotisation. Le coût du déplacement des pipelines est ce qu'il en a coûté au contribuable, peu importe les remboursements faits. Les mots «prime, subvention» etc. employés à l'alinéa 13(7)e ne s'appliquent pas en l'espèce, les contrats commerciaux ordinaires conclus avec des tiers n'étant pas des primes ou subventions. De plus, les pipelines ont été déplacés pour obliger le public, et ce déplacement n'avait donc pas pour objet «de relever ou de maintenir [son] niveau de compétence technologique». L'alinéa 13(7)e ne s'applique donc pas et le remboursement ne doit pas être déduit du coût en capital. La défenderesse ne peut sérieusement prétendre que tant les montants payés que les remboursements reçus par la demanderesse devraient être comptabilisés dans le compte de revenu, les dépenses de déplacement n'étant pas des dépenses engagées pour produire des revenus, mais simplement pour le déplacement de pipelines qui sont un actif capitalisé. De plus, les remboursements étaient, dans la majorité des cas, inférieurs à 40% du coût total, et il serait difficile d'imaginer que la demanderesse aurait payé la différence à titre de dépense productrice de revenu étant donné qu'il n'en résultait aucun changement sur le plan du revenu. Si les contributions pour le déplacement des pipelines devaient être retranchées dans le compte de capital de la demanderesse, ce que soutient la défenderesse, l'alinéa 13(7)e serait inutile. L'argument que dans chaque déplacement, le pipeline originel doit être considéré comme ayant été aliéné pour un prix de vente égal au montant remboursé à la demanderesse pour la construction de la nouvelle ligne ne saurait non plus être retenu. Le terme «disposition» (aliénation) exige une action bilatérale, et tel n'est pas le cas en l'espèce, la demanderesse conservant la propriété des pipelines abandonnés. La demanderesse a inscrit les contri-

or production from property", but these are inapplicable to the plaintiff's pipeline relocation activities. The relocations were not adventures in the nature of trade calculated to result in a profit, nor were the amounts received dependant upon the use of or production from the plaintiff's property. The relocations were not done to expand distribution or gain revenue. Frequency of relocation does not necessarily render the transactions subject to entry in the plaintiff's revenue account, nor is it a more important factor than the absence of profit. Defendant also argues that the contributions are not contributions to surplus. However, each payment must be considered separately on its own facts to determine its nature in the hands of the recipient. The plaintiff in this case was justified in considering that contributions received towards the relocation of its pipelines done for the benefit of the parties making the contributions can be carried to a contributed capital account without passing through income. Any tax advantage this may confer on the plaintiff is irrelevant to the issue.

a b c d e

butions dans ses livres à titre de contributions au capital pour fins d'impôt sur le revenu. L'expression «entreprise ou affaire» est définie dans la Loi comme comprenant une affaire de caractère commercial, et «revenu» inclut «toute somme reçue par le contribuable dans l'année et qui dépendait de l'usage ou de la production de biens», mais ces dispositions ne s'appliquent pas aux activités de déplacement de pipelines de la demanderesse. Les déplacements ne constituaient pas des projets comportant un risque de caractère commercial conçus pour tirer un profit. Les sommes reçues ne dépendaient pas non plus de l'usage fait des biens de la demanderesse ni de la production obtenue grâce à ceux-ci. Les déplacements n'ont pas été effectués pour l'expansion du système de distribution ni pour l'augmentation du revenu. La fréquence des déplacements ne signifie pas nécessairement qu'il faille inscrire les opérations dans le compte de revenu de la demanderesse, ni cela constitue-t-il un facteur plus important que l'absence d'un élément de bénéfice. La défenderesse soutient également que les contributions ne sont pas des surplus d'apport. Toutefois, chaque paiement doit être examiné séparément, à la lumière des circonstances qui lui sont propres pour déterminer la nature de la somme reçue par le bénéficiaire. La demanderesse en l'espèce était fondée à considérer que les contributions reçues pour le déplacement de ses pipelines, déplacement fait dans l'intérêt des auteurs des contributions, peuvent être portées au compte de capital d'apport sans passer par le revenu, peu importe l'avantage fiscal que cela peut conférer à la demanderesse.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Corporation of Birmingham v. Barnes (H.M. Inspector of Taxes) (1933), 19 T.C. 195; *Harman v. Gray-Campbell Limited*, [1925] 2 D.L.R. 1134 (Sask. C.A.); *Her Majesty the Queen v. Malloney's Studio Limited*, [1979] 2 S.C.R. 326; 79 DTC 5124 (S.C.C.); *Murray (Inspector of Taxes) v. Goodhews*, [1978] 1 W.L.R. 499.

DISTINGUISHED:

Commissioners of Inland Revenue v. Fleming & Co. (Machinery), Ltd. (1951), 33 T.C. 57; *Okalta Oils Limited v. Minister of National Revenue*, [1955] CTC 39 (F.C.T.D.); *Radio Engineering Products Limited v. Minister of National Revenue*, [1970] Tax A.B.C. 650, on appeal [1973] CTC 29 (F.C.T.D.); *Nuclear Enterprises Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1971] CTC 449 (F.C.T.D.).

CONSIDERED:

Canadian Pacific Limited v. The Queen, [1976] 2 F.C. 563; [1976] CTC 221 (T.D.); *Ottawa Valley Power Company v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 Ex. C.R. 64; [1969] CTC 242; 69 DTC 5166; *J. L. Guay Ltée v. Minister of National Revenue*, [1971] F.C. 237; [1971] CTC 686 (T.D.); *The Queen v. Canadian Pacific Limited*, [1978] 2 F.C. 439; [1977] CTC 606; 77 DTC 5383 (C.A.).

REFERRED TO:

Detroit Edison Co. v. Commissioner of Internal Revenue, 319 US 98 (1943); *Brown Shoe Co., Inc. v. Commissioner of Internal Revenue*, 339 US 583 (1950); *G.T.E. Sylvania Canada Limited v. The Queen*, [1974] 1 F.C. 726; [1974] CTC 408; 74 DTC 6315 (T.D.); *St. John*

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Corporation of Birmingham v. Barnes (H.M. Inspector of Taxes) (1933), 19 T.C. 195; *Harman v. Gray-Campbell Limited*, [1925] 2 D.L.R. 1134 (C.A. Sask.); *Sa Majesté la Reine c. Malloney's Studio Limited*, [1979] 2 R.C.S. 326; 79 DTC 5124 (C.S.C.); *Murray (Inspector of Taxes) v. Goodhews*, [1978] 1 W.L.R. 499.

DISTINCTION FAITE AVEC:

Commissioners of Inland Revenue v. Fleming & Co. (Machinery), Ltd. (1951), 33 T.C. 57; *Okalta Oils Limited v. Minister of National Revenue*, [1955] CTC 39 (C.F. 1^{re} inst.); *Radio Engineering Products Limited v. Minister of National Revenue*, [1970] Tax A.B.C. 650, en appel [1973] CTC 29 (C.F. 1^{re} inst.); *Nuclear Enterprises Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1971] CTC 449 (C.F. 1^{re} inst.)

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Canadien Pacifique Limitée c. La Reine, [1976] 2 C.F. 563; [1976] CTC 221 (1^{re} inst.); *Ottawa Valley Power Company v. Minister of National Revenue*, [1969] 2 R.C.É. 64; [1969] CTC 242; 69 DTC 5166; *J. L. Guay Ltée c. Le ministre du Revenu national*, [1971] C.F. 237; [1971] CTC 686 (1^{re} inst.); *La Reine c. Canadien Pacifique Limitée*, [1978] 2 C.F. 439; [1977] CTC 606; 77 DTC 5383 (C.A.).

DÉCISIONS CITÉES:

Detroit Edison Co. v. Commissioner of Internal Revenue, 319 US 98 (1943); *Brown Shoe Co., Inc. v. Commissioner of Internal Revenue*, 339 US 583 (1950); *G.T.E. Sylvania Canada Limited c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 726; [1974] CTC 408; 74 DTC 6315 (1^{re} inst.); *St. John Dry*

Dry Dock and Shipbuilding Company Limited v. Minister of National Revenue, [1944] Ex.C.R. 186; [1944] CTC 106.

APPEAL.

COUNSEL:

M. S. Bistrisky for plaintiff.
G. Jorré for defendant.

SOLICITORS:

Aird & Berlis, Toronto, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

WALSH J.: This action concerns plaintiff's claim for maximum capital cost allowance under Class 2 in its 1971, 1972, 1973 and 1974 taxation years of additional amounts of \$4,073,751, \$5,163,174, \$5,958,696 and \$6,907,912 for each of the said years respectively. At the opening of the hearing it was agreed that as a result of further auditing and verification these figures should now read \$3,923,093.83, \$4,900,149.89, \$5,749,511.45, and \$6,629,456.19 for each of the four years in question and the conclusion of the amended statement of claim should be amended accordingly. These figures appear from the partial agreed statement of facts produced at the opening of the hearing which also sets out that the agreed additional capital cost allowance which could be claimed for the years in question should judgment be rendered wholly in favour of the plaintiff would amount to \$235,385.63, \$294,008.99, \$344,970.69, and \$397,767.37 respectively for each of the said years.

A table forming part of the partial agreed statement of facts shows that total reimbursement for the alteration, modification or replacement of its Class 2 depreciable properties for which the plaintiff was reimbursed by other parties for the years in question amounted to \$731,032.33 for 1971 of which \$456,169.29 was reimbursed by a government, municipality or other public authority and \$274,863.04 from other sources, \$1,212,441.69 for

Dock and Shipbuilding Company Limited v. Minister of National Revenue, [1944] R.C.É. 186; [1944] CTC 106.

APPEL.

AVOCATS:

M. S. Bistrisky pour la demanderesse.
G. Jorré pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Aird & Berlis, Toronto, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE WALSH: La demanderesse réclame en l'espèce des déductions pour amortissement maximums sous le régime de la catégorie 2 pour ses années d'imposition 1971, 1972, 1973 et 1974. Il est question de sommes additionnelles de \$4,073,751, \$5,163,174, \$5,958,696 et de \$6,907,912 respectivement pour chacune desdites années. A l'ouverture de l'audition, il a été convenu que par suite d'une nouvelle vérification, ces chiffres sont réellement \$3,923,093.83, \$4,900,149.89, \$5,749,511.45 et \$6,629,456.19 pour chacune des quatre années en cause, et la conclusion de la déclaration rectifiée devait être modifiée en conséquence. Ces chiffres figurent à l'exposé conjoint partiel des faits produit à l'ouverture de l'audition et qui précise également que la déduction pour amortissement additionnelle dont il a été convenu et qui pourrait être réclamée pour les années considérées au cas où on donnerait entièrement raison à la demanderesse s'élèverait à \$235,385.63, \$294,008.99, \$344,970.69 et à \$397,767.37 respectivement pour chacune desdites années.

Un tableau formant partie de l'exposé conjoint partiel des faits montre que le remboursement total pour la modification, le changement ou le remplacement de ses biens amortissables de la catégorie 2 pour lesquels d'autres parties ont remboursé la demanderesse pour les années en question s'élevait à \$731,032.33 pour l'année 1971, dont la somme de \$456,169.29 a été remboursée par un gouvernement, une municipalité ou tout

1972 of which \$1,121,261.43 was reimbursed by a government, municipality or other public authority and \$91,180.26 from other sources, \$1,143,370.55 for 1973 of which \$1,051,896.75 was reimbursed by a government, municipality or other public authority and \$91,473.80 from other sources, and \$1,224,915.43 in 1974 of which \$1,054,280.60 was reimbursed by a government, municipality or other public authority and \$170,634.83 from other sources.

The plaintiff is a public company primarily engaged in processing and distributing natural gas to residential, commercial and industrial users in Ontario, operating in various operating districts.

The reason for the breakdown of figures into those received from government, municipality or other public authorities and those received from other sources results from paragraph 13(7)(e) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1, which for the years in question read as follows, being paragraph 20(6)(h) in the 1952 Act applicable for the 1971 year.

13. ...

(7) For the purpose of this section and any regulations made under paragraph 20(1)(a) the following rules apply:

(e) where a taxpayer has received or is entitled to receive from a government, municipality or other public authority, in respect of or for the acquisition of property, a grant, subsidy or other assistance other than an amount authorized to be paid under an *Appropriation Act* and on terms and conditions approved by the Treasury Board for the purpose of advancing or sustaining the technological capability of Canadian manufacturing or other industry, 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.

It is further admitted that none of the amounts shown as total reimbursement for the four years in question were included in the plaintiff's undepreciated capital cost for taxation years prior to 1971 and that no capital cost allowance was

autre organisme public et \$274,863.04 en provenance d'autres sources, à \$1,212,441.69 pour 1972, dont la somme de \$1,121,261.43 a été remboursée par un gouvernement, une municipalité ou tout autre organisme public et \$91,180.26 en provenance d'autres sources, à \$1,143,370.55 pour l'année 1973, dont la somme de \$1,051,896.75 a été remboursée par un gouvernement, une municipalité ou tout autre organisme public et \$91,473.80 en provenance d'autres sources, et à \$1,224,915.43 pour l'année 1974, dont \$1,054,280.60 a été remboursée par un gouvernement, une municipalité ou tout autre organisme public et \$170,634.83 en provenance d'autres sources.

La demanderesse est une société chargée d'un service public qui s'occupe principalement du traitement et de la distribution de gaz naturel pour usage résidentiel, commercial et industriel en Ontario, ses activités s'exerçant dans divers districts.

La raison pour laquelle ces sommes sont attribuées d'une part à un gouvernement, une municipalité ou tout autre organisme public et d'autre part, à d'autres sources découle de l'alinéa 13(7)(e) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, modifiée par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1, qui, pour les années en question, est ainsi rédigé, et dont le pendant dans la Loi de 1952 applicable à l'année 1971 est l'alinéa 20(6)(h):

13. ...

(7) Aux fins du présent article et des règlements établis en vertu de l'alinéa 20(1)(a), les règles suivantes s'appliquent:

e) lorsqu'un contribuable a reçu ou est en droit de recevoir d'un gouvernement, d'une municipalité ou de tout autre organisme public, relativement à des biens ou pour leur acquisition, une prime, subvention ou toute autre aide qui ne soit pas 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, dans le but de relever ou de maintenir le niveau de compétence technologique des industries manufacturières canadiennes ou d'autres industries canadiennes, le coût des biens en capital est réputé être le coût en capital supporté par le contribuable pour leur acquisition, diminué du montant de la subvention ou de toute autre aide.

Il est reconnu en outre qu'aucun des montants indiqués comme le remboursement total pour les quatre années en question n'a été inclus dans la fraction non amortie du coût en capital de la demanderesse pour les années d'imposition anté-

claimed in respect of those amounts prior to 1971. The reimbursements were received pursuant to certain contracts between the plaintiff and other parties, resulting from 198 contracts in 1971, 209 in 1972, 252 in 1973 and 245 in 1974 or an average of 226 contracts per year.

Finally it is agreed that if the Court should find wholly in favour of the plaintiff that the plaintiff is entitled to include the amounts referred to as total reimbursements received in its Class 2 capital cost and if those amounts do not result in any other offsetting effect on taxable income then, as compared with the reassessments, the plaintiff's undepreciated capital cost at the end of each taxation year prior to any capital cost allowance being taken should be increased by the amounts set out above and plaintiff's capital cost allowance for each year should similarly be increased by the amounts indicated.

The plaintiff's statement of claim sets out that the assessment practice of the defendant was not to permit the depreciation for tax purposes of the amounts of such contributions but to require the reduction of the plaintiff's capital cost of Class 2 depreciable properties by the amount of donations, grants and other contributions received by the plaintiff pursuant to contractual obligations of third parties to reimburse the plaintiff for its expenditures in making certain replacements, alterations or modifications to its Class 2 depreciable properties at the request of such third parties. The plaintiff filed formal notice of objection to assessments received in 1977 for its 1971, 1972 and 1973 taxation years and filed an amended tax return for the 1974 taxation year on the basis that the donations, grants, and other contributions did not reduce its capital cost of Class 2 depreciable properties, placing reliance upon the judgment in the case of *Canadian Pacific Limited v. The Queen*¹. Defendant contends that both the amounts paid and reimbursements received by the plaintiff pursuant to its agreement with third parties were on income account, but if the disbursements were on capital account, which it denies,

¹ [1976] 2 F.C. 563; [1976] CTC 221 (T.D.).

rieures à 1971, et qu'aucune déduction pour amortissement n'a été réclamée relativement à ces montants avant 1971. Les remboursements ont été reçus en vertu de certains contrats conclus entre la demanderesse et d'autres parties: 198 contrats en 1971, 209 en 1972, 252 en 1973 et 245 en 1974, soit une moyenne de 226 contrats par an.

Il est finalement convenu que si la Cour donne entièrement raison à la demanderesse, celle-ci pourra inclure les montants appelés remboursements totaux reçus au titre de son coût en capital de la catégorie 2, et que si ces montants n'entraînent pas un autre effet de compensation sur le revenu imposable, alors, par comparaison avec les nouvelles cotisations, la fraction non amortie du coût en capital de la demanderesse à la fin de chaque année d'imposition avant toute déduction pour amortissement devrait être augmentée des montants donnés ci-dessus, et, de même, la déduction pour amortissement dont bénéficie la demanderesse pour chaque année devrait être augmentée des montants indiqués.

La demanderesse précise dans sa déclaration que la défenderesse avait adopté comme pratique de cotisation de ne pas permettre l'amortissement, pour fins d'impôt, des montants de ces contributions, mais d'exiger de réduire le coût en capital des biens amortissables de la catégorie 2 de la demanderesse du montant des dons, primes ou de toute autre contribution que la demanderesse a reçus en vertu d'engagements contractuels de tiers de rembourser la demanderesse de ses frais faits pour remplacer, changer ou modifier ses biens amortissables de la catégorie 2 à la demande de ceux-ci. La demanderesse a déposé un avis formel d'opposition aux cotisations reçues en 1977 pour ses années d'imposition 1971, 1972 et 1973 et une déclaration d'impôt modifiée pour l'année d'imposition 1974 sur la base que ces dons, primes et autres contributions ne réduisaient pas son coût en capital pour les biens amortissables de la catégorie 2. A cet égard, elle s'est appuyée sur le jugement rendu dans l'affaire *Canadien Pacifique Limitée c. La Reine*¹. D'après la défenderesse, tant les montants payés que les remboursements qu'a reçus la demanderesse en vertu de sa convention avec des tiers doivent être comptabilisés dans le compte de

¹ [1976] 2 C.F. 563; 1976 CTC 221 (1^{re} inst.).

either the capital cost to the plaintiff of each of its said relocated pipelines built pursuant to said agreements is the amount disbursed by it less the reimbursement received from the third party, or alternatively in each case, a pipeline is disposed of for proceeds of disposition equal to the amount the plaintiff was reimbursed under its respective agreement with the third party. In the latter alternative, although the amount disbursed by the plaintiff pursuant to the agreement could properly be added to its undepreciated capital cost of pipelines, that undepreciated capital cost would be reduced by the proceeds of disposition. Agreed books of documents were filed and the plaintiff called only one witness, Ronald Carter, who has been an accountant with the plaintiff since 1968. While not testifying as an expert witness he has undoubtedly had a very wide experience, being Director of Financial Accounting and Statistics for the company in charge of preparing exhibits for hearings before the Ontario Energy Board before which he also testifies as an expert witness. Previously he served as taxation supervisor for the plaintiff. He gave background information about the plaintiff's extensive business of natural gas production and distribution. It serves some five million people and has approximately 17,000 kilometres of mains, and \$1.1 billion of property, plant, and equipment in its distribution system. Its rates and accounting methods and practices are subject to approval of the Ontario Energy Board, the rates being based on a fair return on its rate base.

He testified that the Ontario Energy Board accepts two methods of accounting, the first being to credit contributions against the cost of construction, with the net amount appearing on the balance sheet, and in the second method the cost of construction is carried on the balance sheet and contributions against it are credited as a liability or a long term debt with deferred income tax. The company uses the first method for accounting purposes but the end result of either method would

revenu, mais si les débours étaient comptabilisés dans le compte de capital, ce qu'elle désavoue, ou bien ce qu'il en a coûté à la demanderesse pour le déplacement de chacun desdits pipelines construits en vertu desdits contrats est la somme engagée par elle moins le montant du remboursement reçu du tiers, ou bien, subsidiairement, dans chaque cas, il s'agit de la vente d'un pipeline, dont le produit est égal au montant qu'on a remboursé à la demanderesse en vertu de son contrat avec le tiers. Dans ce dernier cas, bien que la somme engagée par la demanderesse en vertu du contrat puisse, à juste titre, être ajoutée à la fraction non amortie du coût en capital qu'elle a supporté pour les pipelines, cette fraction non amortie du coût en capital serait réduite du produit de la vente. Des dossiers contenant les documents sur lesquels les parties s'étaient mises d'accord ont été déposés, et la demanderesse n'a cité qu'un témoin, Ronald Carter, qui travaille pour elle depuis 1968 à titre d'expert comptable. Bien que ne témoignant pas à titre d'expert, il a incontestablement acquis une vaste expérience en occupant le poste de directeur de la comptabilité financière et des statistiques pour la société, étant responsable de la préparation des pièces pour audiences devant la Commission de l'énergie de l'Ontario devant laquelle il témoigne également à titre d'expert. Auparavant, il avait fait fonction de directeur de la fiscalité chez la demanderesse. Il a donné des renseignements de base sur la vaste entreprise de production et de distribution de gaz naturel de la demanderesse. Celle-ci dessert quelque cinq millions de personnes et possède environ 17,000 kilomètres de conduites maîtresses, et son réseau de distribution d'une valeur de \$1.1 milliard comprend des immeubles, des usines et de l'outillage. Ses prix, méthodes et pratiques comptables sont soumis à l'approbation de la Commission de l'énergie de l'Ontario, les prix étant fondés sur un juste rendement selon son assiette de prix.

Il dépose que la Commission de l'énergie de l'Ontario accepte deux méthodes comptables; la première consiste à défalquer les contributions du coût de construction et à inscrire au bilan le montant net, et la seconde, à porter le coût de construction au bilan et les contributions qui s'y rapportent sont comptabilisées comme une créance ou dette à long terme avec des impôts sur le revenu reportés. La société fait usage de la première méthode pour fins comptables, mais qu'on emploie

be that the amounts are netted for rate-making purposes. Originally the method adopted for rate-making purposes was also used for tax purposes but this was changed after the finding in the *Canadian Pacific* case which will be examined later in detail.

By far the greater part of the contributions result from the provisions of the *Public Service Works on Highways Act*². This statute requires companies such as the plaintiff to agree to road changes in return for a subsidy from the public authority requiring the change of 50% of the labour costs as defined in the Act, which do not include such items as supervision or overhead, nor is material included, so that in practice the actual subsidy received is somewhat less than 50% of the total cost. In the event that the Act does not apply then a municipality or other party requiring the building or construction of the pipeline will have to pay 100% of the costs.

The witness directed attention to exhibits showing how this is worked out with respect to various types of contracts with Toronto Hydro, the Ontario Ministry of Transport and Communications, the St. Lawrence Seaway Authority (a 100% contribution resulting from pipeline relocation in connection with the Welland Canal), Markborough Properties, a developer (100% contribution) and Bell Canada (also 100% contribution). Another example of a private 100% contribution was Ford Motor of Canada which required a relocation of the entry main to its plant as a result of building expansion alterations.

The witness explained that the abandoned mains are left in the ground as it is not worthwhile to recover them and that the new main is of no greater use to the plaintiff than the abandoned main. The changes in question here do not result from any expansion of the company's distribution system for its own purposes since the old mains can remain in service for at least 80 years, nor is there any revenue gain for the plaintiff resulting from the changes which are done to accommodate

² R.S.O. 1980, c. 420 (R.S.O. 1970, c. 388 for the years in question).

la première ou la deuxième méthode, le résultat est que les montants sont retranchés pour fins d'établissement des prix. Au début, la méthode adoptée pour établir les prix a également été employée pour fins d'impôt, mais on a cessé de le faire après la décision rendue dans l'affaire *Canadien Pacifique* qui sera examinée en détail plus loin.

La plus grande partie des contributions découle des dispositions de la *Loi sur les travaux d'aménagement des voies publiques*². Cette loi exige des sociétés telles que la demanderesse d'accepter des modifications routières en contrepartie d'une subvention, de la part de l'organisme public exigeant le changement, de 50% des coûts de main-d'œuvre tels qu'ils sont définis dans la Loi. Ces coûts ne comprennent pas des éléments tels que la surveillance, les frais généraux ou le matériel, ce qui fait qu'en pratique, la subvention effectivement reçue est quelque peu inférieure à 50% du coût total. Au cas où la Loi ne s'appliquerait pas, alors la municipalité ou toute autre partie exigeant la construction du pipeline devra supporter à 100% les coûts.

Le témoin a appelé l'attention sur les pièces indiquant comment tout cela se fait dans le cas de certains types de contrats conclus avec l'Hydro-Toronto, le ministère des Transports et des Communications de l'Ontario, l'Administration de la voie maritime du Saint-Laurent (une contribution de 100% découlant du déplacement de pipelines relativement au canal Welland), Markborough Properties, promoteur (contribution de 100%), et avec Bell Canada (une contribution de 100% aussi). Ford Motor of Canada fournit un autre exemple de contribution privée de 100%: elle a demandé le déplacement de la conduite maîtresse à l'entrée de son usine en raison de l'agrandissement de ses installations.

Le témoin explique que les conduites maîtresses abandonnées sont laissées dans le sol, puisque cela ne vaut pas la peine de les récupérer, et que la nouvelle conduite maîtresse n'est pas plus utile à la demanderesse que la conduite maîtresse abandonnée. Les modifications en l'espèce ne résultent nullement de l'expansion du système de distribution de la société pour ses propres fins, puisque les anciennes conduites maîtresses peuvent rester en usage pendant au moins 80 ans, ni les modifica-

² S.R.O. 1980, chap. 420 (S.R.O. 1970, chap. 388 pour les années en question).

customers. The remaining undepreciated value of the abandoned pipeline remains in the company's capital account and the capital cost allowance continues to be claimed on it together with the new pipeline. The company depreciates its pipelines over a 70-year period. As a result of crediting the contributions against the cost of the new pipeline, in the company's books, as the Ontario Energy Board requires for rate-making purposes, the books always show a value for the pipeline of less than its true value.

David Bonham, F.C.A., a chartered accountant and lawyer, testified as an expert witness for the defendant. He has high qualifications both as an accountant, writer of accounting text books and university teacher, and served as Vice-President of Finance for Queen's University from 1971 to 1977. His expert report, taken as read, assumes that as an ongoing part of its business the plaintiff frequently has to relocate its pipelines pursuant to contracts made at the request of other parties which takes place some 200 times a year, normally resulting from planned construction by the other party which would create a physical conflict with the plaintiff's pipeline or other facility, that in a vast majority of cases such work does not increase the capacity of the pipeline or other facility on which the plaintiff retains ownership, that any salvage is incidental, that the plaintiff makes full recovery of its costs except where prevented by statute, and that this work is a normal and necessary part of carrying on the plaintiff's business. On the basis of these assumed facts he gives his opinion, which is to the effect that the total cost of the work should be recorded as a capital asset with the reimbursement as a reduction to the cost of acquiring it, and that the annual charge for depreciation should be on the resultant balance in the fixed asset account after each such transaction has been so recorded. He considers this to be appropriate as the relocation of facilities and related work cannot reasonably be avoided, so the resultant net cost can properly be considered as an inherent part of the cost of acquiring the fixed assets of the corporation.

tions qui sont faites à la demande de ses clients procurent-elles une augmentation de revenu à la demanderesse. La valeur non amortie restante du pipeline abandonné demeure au compte de capital de la société, et la déduction pour amortissement continue à être réclamée pour ce pipeline en même temps que pour le nouveau pipeline. La société amortit ses pipelines sur une période de 70 ans. Les contributions étant défalquées du coût du nouveau pipeline dans les livres de la société tel que l'exige la Commission de l'énergie de l'Ontario pour fins d'établissement des prix, il y est toujours indiqué une valeur du pipeline inférieure à sa vraie valeur.

David Bonham, F.C.A., comptable agréé et avocat, a déposé en tant qu'expert cité par la défenderesse. Il possède des qualifications professionnelles imposantes à titre de comptable, d'auteur de manuels de comptabilité et de professeur d'université, et il a occupé le poste de vice-président des finances à l'Université Queen's de 1971 à 1977. Son rapport d'expert, versé au dossier, présume que dans le cadre de son entreprise, la demanderesse doit fréquemment déplacer ses pipelines en vertu de contrats conclus à la demande d'autres parties, et ce, environ 200 fois par an, ce travail provenant normalement de travaux de construction prévus par l'autre partie, qui ne pourraient être réalisés sans déplacer un pipeline ou autre installation de la demanderesse, que dans la grande majorité des cas, ce travail n'augmente pas la capacité du pipeline ou autre installation dont la demanderesse demeure propriétaire, que toute récupération est accessoire, que la demanderesse recouvre intégralement ses frais à moins d'en être empêchée par la loi, et que ce travail fait normalement et nécessairement partie de l'entreprise de la demanderesse. Sur la base de ces faits présumés, il estime que le coût total de l'ouvrage devrait être comptabilisé comme un actif immobilisé et le remboursement comme une réduction du coût de son acquisition, et que le montant annuel de l'amortissement devrait se calculer à partir du solde ainsi obtenu dans le compte d'actifs immobilisés après l'enregistrement de chaque opération de ce genre. Il considère cette mesure comme appropriée, puisque le déplacement d'installations et le travail afférent ne sauraient raisonnablement être évités; ainsi, c'est à juste titre qu'on peut considérer le coût net qui en découle comme une partie inhé-

He concludes that although alternative methods of disclosing such transactions may exist, it is his opinion that regardless of the alternative selected, all such transactions must be reflected in the income statement and then through reinvested earnings as a regular ongoing commercial activity of the corporation, and that it would be unacceptable to record any part of these transactions as contributed surplus or in any manner other than through the income statement to reinvested earnings.

In testifying, he outlined different types of surplus, distinguishing contributed surplus from earned surplus, contributed surplus being in the nature of windfalls, shareholders' investments, and so forth, and he does not believe that the contributions to relocation fall into any such categories. He discussed the second accounting method allowed by the Ontario Energy Board which results in the deferred credit gradually being brought into income, and provided it is brought in each year in the same amount as that claimed for capital cost allowance the end result would be the same. He would preferably have adopted the other method, which was actually adopted by the plaintiff for accounting purposes, and merely include the net cost in the capital account as a Class 2 asset on which capital cost allowance could be claimed.

In argument extensive reference was made by the plaintiff to the *Canadian Pacific* case (*supra*). This dealt with various aspects of the taxation of Canadian Pacific Limited for its 1965, 1966 and 1967 taxation years, *inter alia*, how it would deal with, for capital cost allowance purposes, donations and grants received for construction or modifications on its own property of rail lines, made at the request of another party to enable that party to carry out a project of its own, similar requests made by a government, municipality or other public authority allegedly within the meaning of paragraph 20(6)(h) of the *Income Tax Act* for the years in question (*supra*), and other questions relating to private sidings and improvements on properties leased by the plaintiff which do not

rente du coût d'acquisition des actifs immobilisés de la société.

Pour conclure, il estime que bien que d'autres méthodes de comptabilisation de telles opérations puissent exister et quelle que soit l'autre méthode adoptée, toutes ces opérations doivent se refléter dans la déclaration de revenu et puis, dans les bénéfices réinvestis comme une activité commerciale continue et ordinaire de la société, et qu'il serait inacceptable de comptabiliser toute partie de ces transactions comme un surplus d'apport ou de toute manière autre que par la déclaration de revenu et puis les gains réinvestis.

Dans son témoignage, il souligne divers types de surplus, distinguant le surplus d'apport du surplus d'exploitation, les surplus d'apport étant surtout des avantages inattendus, des investissements d'actionnaires, et autres choses de ce genre, et il ne croit pas que les contributions aux frais de déplacement de pipelines tombent dans l'une quelconque de ces catégories. Il a discuté de la deuxième méthode comptable autorisée par la Commission de l'énergie de l'Ontario, qui fait que le report d'impôt est graduellement porté au revenu, et pourvu que le montant qui y est porté annuellement soit le même que celui de la déduction réclamée au titre de l'amortissement, le résultat final serait le même. Il aurait préféré suivre l'autre méthode, que la demanderesse a effectivement adoptée pour fins comptables, pour inclure simplement le coût net dans le compte de capital comme un actif de la catégorie 2 pour lequel une déduction pour amortissement pourrait être réclamée.

Dans son argumentation, la demanderesse a cité à plusieurs reprises l'affaire *Canadien Pacifique* (susmentionnée). Il s'agissait de divers aspects de l'impôt auquel était assujéti le Canadien Pacifique Limitée pour ses années d'imposition 1965, 1966 et 1967. Il s'agissait, entre autres, de savoir comment il pourrait considérer, à des fins d'amortissement, les dons et les octrois reçus pour la construction de ses propres lignes de chemin de fer ou pour des modifications à apporter à celles-ci et ce, à la demande d'une autre partie pour permettre à cette dernière de mener à bonne fin son propre projet, comment considérer des demandes semblables faites par un gouvernement, une municipalité ou toute autre autorité publique présumément au sens de l'alinéa 20(6)h) de la *Loi de l'impôt sur le*

concern us in the present case. The costs were recorded in the company's accounting records in accordance with the Uniform Classification of Accounts as required by section 328 of the *Railway Act*, R.S.C. 1970, c. R-2, and the Regulations of the Canadian Transport Commission, but as was pointed out at page 604 [Federal Court Reports] of the trial judgment, this does not bind the Minister of National Revenue with respect to the tax treatment of same. The same applies in the present case. After careful study of the principal jurisprudence, both Canadian, British and American, the *Canadian Pacific* case rejected for tax purposes the accounting method of carrying the net cost only to capital account for purposes of capital cost allowance. Reference was made at page 610 [Federal Court Reports] to the British case of *Corporation of Birmingham v. Barnes (H.M. Inspector of Taxes)*³ "in which the appellant corporation had entered into an agreement with the company to lay a tramway track to the company's works in return for which they received a specific sum and also received a grant under the Unemployment Grants Committee for sums it had expended on the renewal of its tramway tracks". It was held that the payment by the company and the grant from the Unemployment Grants Committee could not be taken into account in ascertaining the actual cost to the corporation of the tramway tracks in question for the purposes of computing the allowance due for wear and tear of such tracks, i.e. depreciation. At page 217 of his judgment Lord Atkin states:

What a man pays for construction or for the purchase of a work seems to me to be the cost to him; and that whether someone has given him the money to construct or purchase for himself, or before the event has promised to give him the money after he has paid for the work, or after the event has promised or given the money which recoups him what he has spent.

This case was also referred to by Jackett P., as he then was, in the case of *Ottawa Valley Power*

³ (1933), 19 T.C. 195.

revenu pour les années en question (susmentionnées), et d'autres questions relatives à des voies de garage particulières et à des modifications apportées à des biens loués par la demanderesse qui ne nous concernent pas en l'espèce. Les coûts ont été portés aux livres comptables de la compagnie conformément à la classification uniforme des comptes, tel que l'exige l'article 328 de la *Loi sur les chemins de fer*, S.R.C. 1970, chap. R-2, et les règlements de la Commission canadienne des transports mais, comme il a été indiqué dans le jugement de première instance à la page 604 [Recueil des arrêts de la Cour fédérale], cela ne lie pas le ministre du Revenu national en ce qui concerne l'imposition de ces coûts. Le même raisonnement s'applique en l'espèce. Après examen attentif de la principale jurisprudence, tant canadienne que britannique et américaine, l'affaire *Canadien Pacifique* a rejeté, pour fins d'impôt, la méthode comptable consistant à porter seulement le coût net au compte de capital pour fins de déduction pour amortissement. A la page 610 [Recueil des arrêts de la Cour fédérale], il a été cité l'affaire britannique *Corporation of Birmingham v. Barnes (H.M. Inspector of Taxes)*³, où «la corporation appelante avait conclu avec la compagnie une entente visant à poser une voie de tramway jusqu'à son chantier, moyennant quoi la corporation a reçu une somme spécifiée ainsi qu'un octroi de l'Unemployment Grants Committee pour des sommes qu'elle avait dépensées pour le renouvellement de ses voies de tramway». Il a été statué qu'il ne fallait pas tenir compte du paiement qu'avait effectué la compagnie ni de l'octroi qu'avait accordé l'Unemployment Grants Committee pour établir le coût réel pour la corporation des voies de tramway en question, aux fins du calcul de la déduction pour l'usure de ces voies, c.-à-d. de la dépréciation. A la page 217 de son jugement, lord Atkin déclare:

[TRADUCTION] Il me semble que ce qu'un homme paie pour la construction ou l'achat d'un ouvrage est ce qu'il lui coûte; et cela, qu'on lui ait donné les fonds nécessaires à la construction ou à l'achat ou qu'on l'ait assuré de lui remettre ceux-ci après qu'il aura réglé les travaux ou encore, qu'une fois le travail exécuté, on lui ait promis ou donné les fonds pour le dédommager de ses débours.

Cette affaire a également été citée par le président Jackett, tel était alors son titre, dans l'arrêt

³ (1933), 19 T.C. 195.

Company v. Minister of National Revenue, [1969] 2 Ex.C.R. 64; [1969] CTC 242; 69 DTC 5166, in which at pages 76-77 [Exchequer Court Reports] he stated:

The next question is whether, assuming that I am right in concluding that the appellant would have been entitled to capital cost allowance if it had received the cash from Hydro and expended it on the capital additions and improvements itself, it is in any different position because the bargain took the form of Hydro undertaking to make the expenditures in such a way that the additions and improvements would be made to the appellant's assets and belong to the appellant.

He eventually found against the appellant since it itself had not incurred the expenditure on capital account, the work being done for it by Hydro, but referred to the *Corporation of Birmingham v. Barnes* case (*supra*) as authority for the proposition that had the company made the expenditures itself, it could have carried the total amount to capital account for depreciation purposes. This decision of Chief Justice Jackett, as he later became, distinguished in a footnote the American case of *Detroit Edison Co. v. Commissioner of Internal Revenue*⁴, stating that the decision seems to have been based on the fact that the payments received were not taken into revenue, and concluding that if the payments had been taken into revenue, it would seem that the Court might have reached the opposite result. In the *Detroit Edison* case it was stated at page 102:

But we think the statutory provision that the "basis of property shall be the cost of such property" ... normally means, and that in this case the Commissioner was justified in applying it to mean, cost to the taxpayer.

and again at page 103:

But it does not follow that the Company must be permitted to recoup through untaxed depreciation accruals on investment it has refused to make. The Commissioner was warranted in adjusting the depreciation base to represent the taxpayer's net investment.

The *Detroit Edison* case was itself distinguished in the United States Federal Court of Appeal in the case of *Brown Shoe Co., Inc. v. Commissioner of*

⁴ 319 US 98 (1943).

Ottawa Valley Power Company v. Minister of National Revenue, [1969] 2 R.C.É. 64; [1969] CTC 242; 69 DTC 5166, où, aux pages 76 et 77 [Rapports de la Cour de l'Échiquier], il dit ceci:

^a [TRADUCTION] La question suivante est de savoir si, admettant que j'aie raison de conclure que l'appelante aurait pu prétendre à la déduction pour amortissement si elle avait reçu l'argent de l'Hydro et l'avait dépensé elle-même en additions et améliorations immobilisées, sa situation se trouve modifiée parce que le marché s'est présenté sous la forme d'un engagement de la part de l'Hydro de faire les dépenses de façon que ces additions et améliorations soient apportées à l'actif de l'appelante et lui appartiennent.

Il a, en fin de compte, rendu jugement à l'encontre de l'appelante, puisque celle-ci n'avait pas engagé elle-même la dépense à titre de compte de capital, l'ouvrage ayant été fait pour elle par l'Hydro, mais il a cité l'affaire *Corporation of Birmingham v. Barnes* (susmentionnée) comme fondant la proposition que si la compagnie avait engagé elle-même les dépenses, elle aurait pu porter le montant total au compte de capital pour fins d'amortissement. Cette décision du juge en chef Jackett, tel qu'il le devint plus tard, a établi, dans un renvoi en bas de page, une distinction avec la décision américaine *Detroit Edison Co. v. Commissioner of Internal Revenue*⁴, déclarant que cette dernière semble s'être fondée sur le fait que les paiements reçus n'ont pas été compris dans les recettes, et concluant que si les paiements avaient été compris dans les recettes, il semble que la Cour serait peut-être arrivée à un résultat opposé. Dans la décision *Detroit Edison*, il est déclaré à la page 102:

^g [TRADUCTION] Nous sommes d'avis que la disposition statutaire selon laquelle «l'assiette des biens est le coût de ces biens» ... signifie habituellement le coût pour le contribuable et en l'espèce le *Commissioner* a eu raison de lui attribuer cette acception.

^h et on lit à la page 103:

ⁱ [TRADUCTION] Mais il ne s'ensuit pas qu'il faille permettre à la compagnie de récupérer à partir de l'accumulation de l'amortissement non imposé une mise de fonds qu'elle a refusé de faire. Le *Commissioner* a eu raison de rajuster l'assiette de l'amortissement de façon à représenter la mise de fonds nette du contribuable.

La Cour d'appel fédérale américaine a également établi une distinction avec la décision *Detroit Edison* dans l'affaire *Brown Shoe Co., Inc. v.*

⁴ 319 US 98 (1943).

*Internal Revenue*⁵, which held that the petitioner was entitled to deductions on account of depreciation on property acquired from community groups or acquired with cash received from such groups, and might also include the value of such contributions from community groups in equity invested capital. The *Detroit Edison* case had denied inclusion in its base for depreciation of electric power lines of the amount of payments received by the electric company for construction of the line extensions to the premises of applicants for service. It was held that to the extent of such payments the electric lines did not have cost to the taxpayer and that such payments were neither gifts nor contributions to the taxpayer's capital. In the *Brown Shoe* case the Court stated at page 591:

We do not consider that case controlling on the issue whether contributions to capital are involved here. Because in the *Detroit Edison* case "The payments were to the customer the price of the service," the Court concluded that "it overtaxes imagination to regard the farmers and other customers who furnished these funds as makers either of donations or contributions to the Company." Since in this case there are neither customers nor payments for service, we may infer a different purpose in the transactions between petitioner and the community groups. The contributions to petitioner were provided by citizens of the respective communities who neither sought nor could have anticipated any direct service or recompense whatever, their only expectation being that such contributions might prove advantageous to the community at large. Under these circumstances the transfers manifested a definite purpose to enlarge the working capital of the company.

We are not in the present case of course dealing with contributions from community groups. In 1954 the Internal Revenue Code of the United States was amended, section 362 being somewhat similar to paragraph 20(6)(h) of the Canadian statute (*supra*) but broader so as to cover all contributions and not merely those from public authorities. It was necessary in the *Canadian Pacific* case to consider the applicability of paragraph 20(6)(h), the question being whether Canadian Pacific received or was entitled to receive "from a government, municipality or other public authority, in respect of or for the acquisition of property, a grant, subsidy or other assistance . . . for the purpose of advancing or sustaining the

⁵ 339 US 583 (1950).

*Commissioner of Internal Revenue*⁵, où il a été décidé que la requérante avait droit à des déductions pour amortissement sur des biens achetés à des groupes communautaires ou achetés avec l'argent liquide reçu de ces groupes, et pourrait également inclure la valeur de ces contributions provenant de groupes communautaires dans les capitaux propres investis. La décision *Detroit Edison* avait rejeté l'inclusion, par la compagnie, dans son assiette d'amortissement des lignes électriques, des sommes reçues par la compagnie d'électricité pour la construction des lignes supplémentaires reliant les locaux des requérants. Il a été jugé que jusqu'à concurrence de ces paiements, les lignes électriques n'avaient pas entraîné de dépenses au contribuable et que ces paiements n'étaient ni des dons ni des contributions au capital du contribuable. Dans l'affaire *Brown Shoe*, la Cour dit ceci à la page 591:

[TRADUCTION] Nous ne considérons pas cette affaire comme un précédent pour déterminer s'il s'agit en l'espèce de contributions au capital. Étant donné que dans la décision *Detroit Edison*, «Les paiements constituaient pour le client le prix du service», la Cour a conclu que «c'est demander un trop grand effort d'imagination que de considérer les fermiers et d'autres clients qui fournissaient ces fonds comme des auteurs de dons ou de contributions à la société.» Puisqu'en l'espèce, il n'y a ni client ni paiement pour service, nous pouvons déduire que les opérations entre la requérante et les groupes communautaires avaient un but différent. Les contributions accordées à la requérante provenaient de citoyens des diverses collectivités qui ne recherchaient ni ne pouvaient prévoir aucun service direct ou récompense quelle qu'elle soit; ils s'attendaient seulement à ce que ces contributions pussent se révéler avantageuses à la collectivité en général. Dans ces circonstances, les transferts avaient manifestement pour but d'augmenter le capital de roulement de la société.

En l'espèce, nous ne traitons pas, évidemment, de contributions provenant de groupes communautaires. En 1954, l'*Internal Revenue Code* américain a été modifié, l'article 362 ressemblant quelque peu à l'alinéa 20(6)(h) de la loi canadienne (précitée) mais étant d'une portée plus grande pour comprendre toutes les contributions et non simplement celles provenant d'autorités publiques. Dans l'affaire *Canadien Pacifique*, il fallait examiner l'applicabilité de l'alinéa 20(6)(h), la question étant de savoir si le Canadien Pacifique a reçu ou était fondé à recevoir «d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre autorité publique, à l'égard ou en vue de l'acquisition de biens, un octroi, une subvention ou une autre aide . . . aux fins de faire

⁵ 339 US 583 (1950).

technological capability of Canadian manufacturing or other industry” At pages 607-608 [Federal Court Reports], the Trial Judge stated:

Although the argument was not raised before me I would seriously doubt whether the sums which Canadian Pacific received from public authorities for the relocation of railway tracks or telecommunication lines were “for the purpose of advancing or sustaining [its] technological capability” since in each case the evidence indicated that it was satisfied with the lines as they were and merely moved them to accommodate the public authority in question. In any event, I do not find that these payments can be considered as “a grant, subsidy, or other assistance”.

Reference was made to the case of *G.T.E. Sylvania Canada Limited v. The Queen*, [1974] 1 F.C. 726; [1974] CTC 408; 74 DTC 6315 (T.D.), in which Justice Cattnach considered the question and stated at page 737 [Federal Court Reports]:

As I have said before the constant and dominating feature in the words “grant” and “subsidy” is that each contemplates the gift of money from a fund by government to a person for the public weal. Something concrete and tangible is to be bestowed. For the reasons I have expressed the general words “or other assistance” must be coloured by the meaning of those words.

Reference was also made to the *Ottawa Valley Power Company* case (*supra*) where Jackett P. stated at pages 71-72 [Exchequer Court Reports]:

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.

That was not the situation in the *Canadian Pacific* case nor is it the situation in the present case. In the case of *St. John Dry Dock and Shipbuilding Company Limited v. Minister of National Revenue*⁶ Thorson P., as he then was, stated at page 193 [Exchequer Court Reports]:

The fact that an amount is described as a Government subsidy does not of itself determine its character in the hands of the recipient for taxation purposes. In each case the true character of the subsidy must be ascertained and in so doing

⁶ [1944] Ex.C.R. 186; [1944] CTC 106.

progresser les possibilités techniques de l'industrie manufacturière ou autre du Canada» Aux pages 607 et 608 [Recueil des arrêts de la Cour fédérale], le juge de première instance s'exprime en ces termes:

Bien qu'on n'ait pas soulevé la question devant moi, je doute fort que les sommes que le Canadien Pacifique a reçues des autorités publiques pour le déplacement de voies ferrées ou de lignes de télécommunications avaient pour objet «de faire progresser les possibilités techniques», puisque dans chaque cas la preuve a indiqué qu'il était satisfait de l'endroit où se trouvaient les lignes et ne les a déplacées que pour obliger l'autorité publique en question. Quoiqu'il en soit, je n'estime pas que ces versements puissent être considérés comme «un octroi, une subvention ou une autre aide».

Il a été fait mention de l'affaire *G.T.E. Sylvania Canada Limited c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 726; [1974] CTC 408; 74 DTC 6315 (1^{re} inst.), où le juge Cattnach a examiné la question et a déclaré à la page 737 [Recueil des arrêts de la Cour fédérale]:

Comme je l'ai déjà déclaré, le trait constant et dominant des termes «octroi» et «subvention» est qu'ils évoquent une aide pécuniaire provenant de fonds publics, accordée à une personne par un gouvernement dans l'intérêt du public. Il faut qu'un tel don soit concret et tangible. Pour les raisons que je viens d'exposer, il faut interpréter l'expression «ou autre aide» à la lumière des autres mots.

On a cité aussi l'affaire *Ottawa Valley Power Company* (susmentionnée), où le président Jackett a déclaré aux pages 71 et 72 [Rapports de la Cour de l'Échiquier]:

[TRADUCTION] 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'affaires à se lancer dans certains types d'entreprises, il me serait alors aisé d'appliquer l'alinéa h) aux octrois en cause.

Telle n'est pas la situation dans l'affaire *Canadien Pacifique* ni dans l'espèce présente. Dans l'affaire *St. John Dry Dock and Shipbuilding Company Limited v. Minister of National Revenue*⁶, le président Thorson, tel était alors son titre, dit ceci à la page 193 [Rapports de la Cour de l'Échiquier]:

[TRADUCTION] Le fait qu'un montant soit présenté comme une subvention gouvernementale ne détermine pas en soi sa nature aux fins d'imposition, à l'égard des bénéficiaires. Dans chaque cas, il faut déterminer la nature véritable de la subven-

⁶ [1944] R.C.É. 186; [1944] CTC 106.

the purpose for which it was granted may properly be considered.

The judgment in the *Canadian Pacific* case was sustained on appeal,⁷ save for two of the eight items for which capital cost allowance had been claimed. The first was a deviation of a track carried out by contract with the St. Lawrence Seaway Authority for which Canadian Pacific was reimbursed for a relatively minor part of the work done by it. This sum was not spent in order to acquire property but rather for purposes of doing some work for the Seaway Authority on the railway line then owned by the Authority, although this line was later turned over by the Authority to the company in exchange for the old one. It was held that the capital cost to the respondent of the new line was the value of the old line, not the sums expended by the respondent to perform for the benefit of the Authority some work related to the construction of the new line. The other issue on which the judgment was not sustained was with respect to private sidings built by Canadian Pacific by agreement to build a private siding for a customer to the customer's property at the customer's expense save for the track material which it provided and of which it retained ownership. Here again it was held that the sum expended by Canadian Pacific was not a capital expenditure but merely a cost of carrying out a building contract for the benefit of a customer. On the principal issue with which we are concerned however, the judgment was fully upheld. In so doing the Court of Appeal placed reliance on the House of Lords decision in *Corporation of Birmingham v. Barnes* (*supra*).

The defendant cannot seriously maintain its first contention that both the amounts paid and reimbursements received by the plaintiff should be considered as on income account. Even the defendant's own expert witness disagrees with this and it is evident that the expenses of relocation were not

⁷ *The Queen v. Canadian Pacific Limited*, [1978] 2 F.C. 439; [1977] CTC 606; 77 DTC 5383 (C.A.).

tion et, ce faisant, on peut à bon droit considérer le but dans lequel elle a été accordée.

Le jugement rendu dans l'affaire *Canadien Pacifique* a été confirmé en appel⁷, sauf deux des huit postes pour lesquels la déduction pour amortissement avait été réclamée. Le premier de ces deux postes concerne la déviation d'une voie ferrée conformément à un contrat conclu avec l'Administration de la voie maritime du Saint-Laurent et en vertu duquel le Canadien Pacifique, qui avait exécuté une partie relativement petite des travaux, a été remboursé de ses dépenses. Cette somme n'a pas été dépensée afin d'acquérir un bien, mais plutôt pour exécuter des travaux pour l'Administration sur la voie ferrée qui appartenait alors à celle-ci, bien que cette ligne fût plus tard cédée par l'Administration à la compagnie en échange de l'ancienne. Il a été statué que, pour l'intimée, le coût en capital de la nouvelle voie correspondait à la valeur de l'ancienne et non aux sommes dépensées par l'intimée pour effectuer, au profit de l'Administration, des travaux relatifs à la construction de la nouvelle voie. L'autre question à l'égard de laquelle le jugement n'a pas été confirmé portait sur des voies de garage particulières. En vertu d'un accord, le Canadien Pacifique a construit une voie de garage particulière conduisant au bien-fonds d'un client aux frais de ce dernier, sauf les matériaux de la voie qu'il fournissait et dont il demeurait propriétaire. De nouveau, il a été décidé que la somme dépensée par le Canadien Pacifique n'était pas une dépense en capital; cette somme représentait simplement le coût d'exécution d'un contrat de construction au profit d'un client. Toutefois, en ce qui concerne la question principale qui nous intéresse, le jugement a été confirmé dans sa totalité. En statuant ainsi, la Cour d'appel s'est appuyée sur la décision rendue par la Chambre des lords dans l'affaire *Corporation of Birmingham v. Barnes* (susmentionnée).

La défenderesse ne peut maintenir sérieusement sa première prétention que tant les montants payés que les remboursements reçus par la demanderesse devraient être comptabilisés dans le compte de revenu. Même le témoin cité comme expert par la défenderesse n'est pas d'accord sur ce point, et il

⁷ *La Reine c. Canadien Pacifique Limitée*, [1978] 2 C.F. 439; [1977] CTC 606; 77 DTC 5383 (C.A.).

expenses laid out on account of income but were merely for the relocation of certain of the plaintiff's pipelines which were in themselves capitalized assets. Moreover, the reimbursement represented in the great majority of cases less than 40% of total cost and it would be difficult to conceive of the plaintiff disbursing the difference as income-producing expense when no change of income is involved. Actually such a treatment would be more advantageous for the plaintiff in any given taxation year as the amount thereby deductible would be greater than what could be claimed as capital cost allowance, although in the long run the method of tax accounting which the plaintiff seeks would be more advantageous in that the entire cost of relocation could eventually be claimed by annual capital cost allowance deduction without any corresponding tax liability being incurred as a result of the contribution. This argument must therefore be rejected and the present case must depend on one of the alternative arguments.

Further relying on the decision of the *Canadian Pacific* case, the plaintiff contends that if contributions for performing such work were to be netted in the plaintiff's capital account, which is the defendant's alternate argument supported by the expert witness, there would have been no need for paragraph 20(6)(h) in the Act (now 13(7)(e)) with reference to grants, subsidies or other assistance provided by a government, municipality or other authority, as all such contributions would be netted, whatever their origin. It might even be contended that by virtue of the *inclusio unius est exclusio alterius* principle, existence of this section might imply that contributions other than those from a government, municipality or other public authority would not normally be netted.

With respect to the defendant's second alternative argument that in each relocation the original pipeline must be deemed to have been disposed of for proceeds of disposition equal to the amount the plaintiff was reimbursed for the construction of the new line, the plaintiff referred to several cases as

est évident que les dépenses de déplacement n'étaient pas des dépenses engagées pour produire des revenus, mais simplement pour le déplacement de certains des pipelines de la demanderesse qui eux-mêmes étaient un actif capitalisé. De plus, les remboursements étaient, dans la grande majorité des cas, inférieurs à 40% du coût total, et il serait difficile d'imaginer que la demanderesse aurait payé la différence à titre de dépense productrice de revenu étant donné qu'il n'en résultait aucun changement sur le plan du revenu. En réalité, une telle comptabilisation serait plus avantageuse pour la demanderesse pour n'importe quelle année d'imposition donnée, puisque le montant qui serait alors déductible serait supérieur à ce qui pourrait être réclamé comme déduction pour amortissement. A la longue, toutefois, la méthode de comptabilité fiscale que la demanderesse voudrait appliquer serait plus profitable en ce que le coût total de déplacement pourrait, en fin de compte, être réclamé au moyen de l'amortissement annuel sans devoir payer un impôt correspondant par suite de la contribution. Cet argument doit, par conséquent, être rejeté, et l'issue du présent litige doit dépendre de l'un des arguments subsidiaires.

La demanderesse s'appuie encore sur la décision rendue dans l'affaire *Canadien Pacifique* pour prétendre que si les contributions afférentes à l'exécution de ces travaux devaient être retranchées dans son compte de capital, ce que soutient subsidiairement la défenderesse avec l'appui du témoin expert, l'alinéa 20(6)(h) aurait été inutile dans la Loi (actuellement 13(7)(e)) à l'égard d'octrois, de subventions ou d'autre aide que fournit un gouvernement, une municipalité ou une autre autorité, puisque toutes ces contributions seraient retranchées quelle que soit leur origine. On pourrait même prétendre qu'en vertu du principe *inclusio unius est exclusio alterius*, l'existence de cet article pourrait signifier que les contributions autres que celles d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre autorité publique ne seraient normalement pas retranchées.

Pour ce qui est du second argument subsidiaire de la défenderesse selon lequel dans chaque déplacement, le pipeline originel doit être considéré comme ayant été aliéné pour un prix de vente égal au montant remboursé à la demanderesse pour la construction de la nouvelle ligne, la demanderesse

to the proper meaning to be given to the word "disposition". This was examined in the Saskatchewan Court of Appeal in the case of *Harman v. Gray-Campbell Limited*⁸ where Lamont J. states:

I am therefore of opinion that the words "dispose of ** her landed property," in the note before us, mean to make the property over to another so that no interest therein remains in the plaintiff.

To dispose of it required not only a willingness on the part of the plaintiff to part with her interest, but a willingness on the part of someone else to take that interest over. . . . That the plaintiff abandoned the property is, I think, clear; but the contract does not give a right of repossession upon the abandonment by the plaintiff of her interest. An abandonment of her interest does not, in my opinion, constitute a disposal of it, unless the abandonment is accepted by her vendor and her interest taken over by him.

In the Supreme Court case of *Her Majesty the Queen v. Malloney's Studio Limited*⁹ Estey J. in dealing with disposition of depreciable property states at page 333 [Supreme Court Reports]:

Thus it seems abundantly clear that for the purposes of this invocation of rule (g), the disposition in question must be bilateral and include both a disposer and "the person to whom the depreciable property was disposed of", whether or not such person may thereupon become entitled to any capital cost allowance under the Act. Here the demolition involved no recipient

In the present case there was certainly no disposition by the plaintiff of the abandoned pipeline; in fact the evidence indicated that it retained ownership of same. Moreover it follows that the remaining undepreciated capital cost of the abandoned pipeline remained in the plaintiff's capital account. It would appear that the decision of the Court of Appeal in the *Canadian Pacific* case with respect to the St. Lawrence Seaway Authority deviation (*supra*) does not apply since in that case a new line of railway was conveyed to it by the Seaway Authority which had built it, in exchange for the old one, while in the present case the plaintiff never disposed of the old pipelines nor obtained the new ones by way of conveyance from third parties, but built them itself aided by contributions from such third parties.

cite plusieurs arrêts quant à la signification appropriée à donner au terme «*disposition*» (aliénation). La Cour d'appel de la Saskatchewan a eu l'occasion d'examiner le sens de ce mot dans l'affaire *a Harman v. Gray-Campbell Limited*⁸, où le juge Lamont dit ceci:

[TRADUCTION] J'estime donc que l'expression «aliéner ** sa propriété foncière» dans le document devant nous signifie céder cette propriété à un autre, en sorte que la demanderesse ne détienne plus aucun droit sur celle-ci.

L'aliéner exigeait non seulement une volonté de la part de la demanderesse de se départir de son droit, mais aussi une volonté de la part de quelqu'un d'autre d'en prendre possession A mon avis, l'intention de la demanderesse de céder la propriété est claire; mais le contrat ne prévoit pas le droit de reprendre possession par suite de la cession par la demanderesse de son droit. Une cession de son droit ne constitue pas, à mon avis, une aliénation de ce droit, à moins que cette cession ne soit acceptée par son vendeur et que ce dernier n'en prenne possession.

d Dans l'affaire *Sa Majesté la Reine c. Malloney's Studio Limited*⁹, le juge Estey, traitant de la disposition de biens susceptibles de dépréciation, dit ceci à la page 333 [Recueil des arrêts de la Cour suprême]:

e Il me semble donc évident qu'aux fins de l'application de l'al. g), la disposition doit être bilatérale et impliquer un vendeur et «la personne envers qui on a disposé des biens susceptibles de dépréciation», que cette personne ait ou non droit à une allocation à l'égard du coût en capital en vertu de la Loi. En l'espèce, la démolition n'était pas une disposition envers une personne

f En l'espèce, il n'y a certainement pas eu de vente par la demanderesse du pipeline abandonné; il ressort en fait des éléments de preuve qu'elle conservait la propriété de ce pipeline. Il s'ensuit en outre que la fraction non amortie du coût en capital restant du pipeline abandonné demeurait dans le compte de capital de la demanderesse. Il semblerait que la décision rendue par la Cour d'appel dans l'affaire *Canadien Pacifique* relativement à la déviation construite par l'Administration de la voie maritime du Saint-Laurent (précitée) ne s'applique pas, puisque dans cette affaire, une nouvelle ligne de chemin de fer a été cédée à la compagnie par l'Administration de la voie maritime qui l'avait construite, en échange de l'ancienne, alors qu'en l'espèce, la demanderesse n'a jamais vendu les anciens pipelines ni obtenu les nouveaux par voie de cession provenant de tiers,

⁸ [1925] 2 D.L.R. 1134, at p. 1139 (Sask. C.A.).

⁹ [1979] 2 S.C.R. 326; 79 DTC 5124 (S.C.C.).

⁸ [1925] 2 D.L.R. 1134, à la p. 1139 (C.A. Sask.).

⁹ [1979] 2 R.C.S. 326; 79 DTC 5124 (C.S.C.).

In the present case the contributions went into the plaintiff's books as contributions to capital for income tax purposes. The plaintiff points out that by definition in subsection 248(1) of the *Income Tax Act* (139(1)(e) of the 1952 Act) "business" is defined as including a concern in the nature of trade. Paragraph 12(1)(g) (6(j) of the 1952 Act) includes in "income" "any amount received by the taxpayer in the year that was dependent upon the use of or production from property . . .". Certainly the relocations of the pipelines which the plaintiff made were not adventures in the nature of trade calculated to result in profit. It was obliged to make the relocations by law in the greater number of cases and even for those which it had made voluntarily by contract with a private company, these were not done in order to sell more gas or acquire a new customer. At best they might be said to be done as a matter of goodwill and good business relations. Neither were the amounts received dependent upon the use of or production from the plaintiff's property. While the defendant argues strongly that the frequency of the relocations indicates that they were current business transactions, this does not necessarily make the contributions subject to entry in the revenue account, nor is it a more important factor than the absence of any element of profit. In the *Canadian Pacific* case at page 444 [Federal Court Reports], Pratte J. in rendering the judgment of the Court of Appeal points out:

As the respondent had entered into many transactions giving rise to that kind of a problem, the parties agreed before trial to adduce evidence in respect of only certain of those transactions, it being understood that the decision of the Court concerning them would be applied by the parties to the solution of the difficulties raised by the others.

Evidence was thus adduced in respect of nine typical transactions.

This is the situation in the present case and indicates that the relocation of tracks by Canadian Pacific was also a common occurrence in the carrying out of its business, so the element of

mais les a construits elle-même à l'aide de contributions de ces tiers.

En l'espèce, les contributions ont été inscrites aux livres de la demanderesse à titre de contributions au capital pour fins d'impôt sur le revenu. La demanderesse souligne qu'en vertu de la définition donnée au paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (alinéa 139(1)e) de la Loi de 1952), «entreprise ou affaire» comprend une affaire de caractère commercial. L'alinéa 12(1)g) (alinéa 6j) de la Loi de 1952) inclut dans «revenu» «toute somme reçue par le contribuable dans l'année et qui dépendait de l'usage ou de la production de biens . . .». Certes, les déplacements de pipelines effectués par la demanderesse ne constituaient pas des projets comportant un risque de caractère commercial conçus pour tirer un profit. Dans la majorité des cas, c'est la loi même qui l'obligeait à faire les déplacements, et même pour ceux qu'elle avait faits volontairement en vertu d'un contrat signé avec une société privée, cela n'était pas fait pour vendre plus de gaz ni pour attirer un nouveau client. Tout au plus pourrait-on dire que la demanderesse l'a fait pour montrer sa bonne volonté et parce que c'est bon sur le plan des relations d'affaires. Les sommes reçues ne dépendaient pas non plus de l'usage fait des biens de la demanderesse ni de la production obtenue grâce à ceux-ci. Bien que la défenderesse soutienne avec vigueur que la fréquence des déplacements indique qu'ils constituaient des opérations commerciales courantes, cela ne signifie pas nécessairement qu'il faille inscrire les contributions dans le compte de revenu, ni cela constitue-t-il un facteur plus important que l'absence d'un élément de bénéfice. Dans l'affaire *Canadien Pacifique*, le juge Pratte, qui rendait le jugement de la Cour d'appel, dit ceci à la page 444 [Recueil des arrêts de la Cour fédérale]:

Du fait que l'intimée avait effectué de nombreuses opérations soulevant des problèmes comparables, les parties ont convenu avant le début du procès de fournir des preuves pour seulement un certain nombre d'opérations, et que la décision de la Cour lierait les parties pour résoudre les difficultés soulevées par les autres opérations.

La preuve a donc été fournie pour neuf opérations caractéristiques.

La situation est similaire en l'espèce, et cela montre que le déplacement des voies par le Canadien Pacifique était, aussi, fréquent dans l'exercice de ses activités commerciales. L'élément de fré-

frequency in the present case does not in itself make that judgment inapplicable.

The defendant contends that the plaintiff's tax position is not in accordance with either accounting or economic reality, and now contends that preferably the entire cost of relocation should be included in the capital account for capital cost allowance purposes, and does not suggest that the whole contribution should be brought into income in the year when it was received, provided that it be brought in in such a way that it will be amortized in the current year and future years at a rate equal to the amount claimed by the plaintiff as capital cost allowance on the costs of relocation. The end result will be the same.

It was contended that the *Canadian Pacific* case does not apply since in it the Crown never argued that the contributions received were income, the whole argument relating to the amounts to be taken into capital cost. In it reference was made at pages 610-611 [Federal Court Reports] to the comments of Jackett P. in the *Ottawa Valley Power* case (*supra*) respecting the *Detroit Edison* case (*supra*) in which he suggested, as I have already indicated, that the *ratio decidendi* in the *Detroit Edison* case was that the receipts were not taken into revenue, from which he concludes that "If the payments had been taken into revenue, it would seem that the Court might have reached the opposite result". Counsel also distinguishes the *Canadian Pacific* case on the ground that it was largely decided on the basis of subsection 84A(3) of the *Income Tax Act* relating to railroads, which is not pertinent to the present case. These distinctions have little weight however, since in the *Canadian Pacific* case contributions received were not taken into revenue but were capitalized, and paragraph 20(6)(h) of the Act was examined fully in reaching a conclusion that it was not applicable, any more than it is in the present case.

The defendant contends that it is not possible to consider the contributions as contributions to surplus. Jurisprudence does not so hold however, each case depending on its own facts. In the *Ottawa*

quence en l'espèce ne rend donc pas en soi ce jugement inapplicable.

La défenderesse prétend que la position de la demanderesse sur le plan fiscal n'est pas conforme à la réalité économique ou comptable, et soutient maintenant que, de préférence, la totalité du coût de déplacement devrait être incluse dans le compte de capital pour fins de déduction pour amortissement, et ne suggère pas que la contribution entière soit portée dans le revenu de l'année de sa réception, pourvu que cela se fasse de manière qu'elle soit amortie dans l'année en cours et les années ultérieures à un taux égal à la somme réclamée par la demanderesse comme déduction pour amortissement relativement aux coûts du déplacement. Le résultat final sera le même.

Il est allégué que l'affaire *Canadien Pacifique* ne s'applique pas, puisque dans cette cause, la Couronne n'a jamais soutenu que les contributions reçues étaient un revenu, le raisonnement tout entier portant sur les sommes à inclure dans le coût en capital. Il y est fait mention, aux pages 610 et 611 [Recueil des arrêts de la Cour fédérale], des remarques faites par le président Jackett dans l'affaire *Ottawa Valley Power* (susmentionnée) relativement à la décision *Detroit Edison* (précitée), où, après avoir constaté, comme je l'ai déjà indiqué, que la *ratio decidendi* dans l'affaire *Detroit Edison* était que les recettes n'avaient pas été comprises dans le revenu, il conclut que [TRADUCTION] «si les paiements avaient été compris dans les recettes, il semble que la Cour serait peut-être arrivée à un résultat opposé». L'avocat de la défenderesse établit aussi une distinction avec la décision *Canadien Pacifique* au motif que celle-ci, en grande partie, été jugée sur la base du paragraphe 84A(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui concerne les chemins de fer et qui n'est donc pas applicable en l'espèce. Toutefois, ces distinctions ont peu de poids, puisque dans l'affaire *Canadien Pacifique*, les contributions reçues n'ont pas été comprises dans le revenu, mais ont été capitalisées, et qu'après examen complet de l'alinéa 20(6)h de la Loi, il a été décidé qu'il n'était pas applicable, pas plus qu'il ne l'est en l'espèce.

La défenderesse prétend qu'il n'est pas possible de considérer les contributions comme un surplus d'apport. La jurisprudence ne va pas dans ce sens néanmoins, chaque cas étant un cas d'espèce. Dans

Valley Power case for example (*supra*) Jackett P. in a somewhat *obiter* portion of his judgment states [at page 76 of the Exchequer Court Reports] that in the event that the Ottawa Valley Power itself had paid for the alterations instead of Hydro paying for them on behalf of Ottawa Valley Power, then "In my view, the explanation is that, from a commercial point of view, if that had happened, there would be two aspects of the matter, *viz*,

- (a) the appellant would have incurred capital costs for which it should have capital cost allowance, and
- (b) the appellant would have received a payment from the purchaser of its power which should be taken into its revenues if it is part of the payment for which it has sold in the course of its business or should be regarded as a capital receipt if, in the circumstances, it should be so characterized." [Emphasis mine.]

That case was complicated by the fact that by the terms of the agreement the appellant agreed to continue to accept a lower price for more expensive power in consideration for being provided with the capital additions and improvements. The case of *Commissioners of Inland Revenue v. Fleming & Co. (Machinery), Ltd.*¹⁰ referred to by the defendant dealt with the treatment of a payment received by a long term manufacturer's agency for termination of a contract. At page 63 Lord Russell states:

On the other hand when the benefit surrendered on cancellation does not represent the loss of an enduring asset in circumstances such as those above mentioned—where for example the structure of the recipient's business is so fashioned as to absorb the shock as one of the normal incidents to be looked for and where it appears that the compensation received is no more than a surrogatum for the future profits surrendered—the compensation received is in use to be treated as a revenue receipt and not a capital receipt.

This can clearly be distinguished from the facts in the present case where the plaintiff surrendered no future profits for the contributions paid, the relocation of the pipelines not affecting the profits one way or the other. The case of *Okalta Oils Limited*

¹⁰ (1951), 33 T.C. 57.

l'affaire *Ottawa Valley Power* par exemple (susmentionnée), le président Jackett, dans une partie de son jugement où il n'exprime en quelque sorte que des opinions incidentes, déclare [à la page 76 des Rapports de la Cour de l'Échiquier] que si l'Ottawa Valley Power avait elle-même payé les modifications au lieu de l'Hydro, qui les a payées au nom de celle-ci, alors [TRADUCTION] «A mon avis, l'explication est que, au point de vue commercial, si cela s'était produit, l'affaire comporterait deux aspects, savoir:

- a) l'appelante aurait subi des coûts en capital pour lesquels elle devrait avoir droit à une déduction pour amortissement, et
- b) l'appelante aurait reçu de l'acheteur de son énergie électrique un paiement qui devrait être compris dans ses revenus s'il s'agit d'une partie du paiement de ce qu'elle a vendu dans le cadre de ses activités commerciales, ou qui devrait être considéré comme une recette de capital si, dans les circonstances, on doit le caractériser ainsi.» [C'est moi qui souligne.]

Cette affaire se complique du fait qu'en vertu du contrat, l'appelante s'engageait à continuer à accepter un prix inférieur pour de l'énergie électrique plus chère en échange d'additions et d'améliorations immobilisées. L'affaire *Commissioners of Inland Revenue v. Fleming & Co. (Machinery), Ltd.*¹⁰, citée par la défenderesse, portait sur la façon de considérer un paiement reçu par un organisme à long terme du fabricant pour la résiliation d'un contrat. A la page 63, lord Russell dit ceci:

[TRADUCTION] En revanche, lorsque l'avantage abandonné lors de l'annulation ne représente pas la perte d'un élément d'actif durable dans des circonstances analogues à celles qui sont mentionnées ci-dessus (lorsque, par exemple, l'entreprise du bénéficiaire est organisée de telle manière qu'elle est capable d'absorber ce choc comme l'un des incidents normaux que l'on doit prévoir, et lorsqu'il apparaît que la contrepartie reçue se substitue simplement aux bénéfices futurs abandonnés), il est d'usage de considérer la contrepartie reçue comme une recette au titre de revenu et non comme une recette au titre de capital.

Les faits de l'espèce se distinguent nettement de ceux de cette affaire en ce que la demanderesse n'a renoncé à aucun bénéfice futur pour les contributions versées, le déplacement des pipelines n'affectant pas les bénéfices d'une façon ou d'une autre.

¹⁰ (1951), 33 T.C. 57.

*v. Minister of National Revenue*¹¹ can similarly be distinguished. It dealt with a subsidy under the *Income War Tax Act* for drilling and exploration costs for an oil well. The late Cameron J. after pointing out that the section in question dealt with legislation designed to encourage the production of oil and oil products stated at pages 44-45:

I find it impossible to put upon the subsection such a construction as would enable a corporation which is not out-of-pocket on its operation, but on the contrary has had all its expenses paid for by another party—in this case a Crown corporation—to be repaid for such expenses out of taxes which would otherwise accrue to the Crown. To do so would mean that the legislation was intended to confer not only indemnity for such losses, but also an additional bonus of a like amount, an interpretation which I think Parliament did not contemplate.

The present case clearly does not deal with incentive subsidies. It is possible to similarly distinguish the case of *Radio Engineering Products Limited v. Minister of National Revenue*¹² in which a \$450,000 subsidy was paid to the appellant for outlays in connection with the development of a certain telephone system and it was held that the appellant was obliged to apply the subsidy for the purpose for which the loan was granted and it must therefore be deducted from the appellant's expenditures. At page 663 of the Tax Appeal Board judgment it is stated:

It is common ground that grants from the Crown must be deducted from expenditures. In the case at bar the subsidy was granted to carry out, under the scheme, work totally of a revenue character.

In the present case there is no revenue advantage for the plaintiff. In another case referred to by the defendant, that of *Nuclear Enterprises Ltd. v. Minister of National Revenue*¹³ Kerr J. in dealing with the taxability of grants from the National Research Council and the Department of Defence Production for financial assistance in research and manufacturing stated at page 466:

¹¹ [1955] CTC 39 (F.C.T.D.).

¹² [1970] Tax A.B.C. 650 and on appeal [1973] CTC 29 (F.C.T.D.).

¹³ [1971] CTC 449 (F.C.T.D.).

On peut également établir une distinction avec l'arrêt *Okalta Oils Limited v. Minister of National Revenue*¹¹. Il s'agissait d'une subvention accordée en vertu de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* pour les coûts de forage et d'exploration afférents à un puits de pétrole. Feu le juge Cameron, après avoir souligné que l'article en question portait sur la législation adoptée pour encourager la production de pétrole et de produits de pétrole, s'exprime en ces termes aux pages 44 et 45:

[TRADUCTION] Je trouve impossible d'interpréter ce paragraphe de façon à permettre à une corporation qui n'y va pas de ses propres deniers relativement à une opération, mais au contraire a fait payer toutes ses dépenses par une autre partie—en l'occurrence une corporation de la Couronne—d'être remboursée de ces dépenses sur des impôts qui autrement reviendraient à la Couronne. Une telle interprétation signifierait que la Loi entendait non seulement indemniser le contribuable de telles pertes, mais aussi lui accorder une indemnité d'un montant égal; je ne crois pas que le législateur ait eu cette intention.

Il est clair que l'espèce présente ne porte pas sur des subventions d'encouragement. De même, il est possible de faire une distinction avec l'arrêt *Radio Engineering Products Limited v. Minister of National Revenue*¹², où une subvention de \$450,000 a été versée à l'appelante pour des dépenses relatives à la mise au point d'un certain terminal téléphonique, et il a été décidé que l'appelante devait affecter la subvention au but pour lequel le prêt avait été accordé, et que la subvention devait donc être déduite des dépenses de l'appelante. A la page 663 de la décision de la Commission d'appel de l'impôt, il est dit ceci:

[TRADUCTION] Il est reconnu que des octrois de la Couronne doivent être déduits des dépenses. En l'espèce, la subvention a été accordée pour exécuter, selon le plan, un travail ayant un caractère de revenu à tous les points de vue.

En l'espèce, il n'y a, pour la demanderesse, aucun avantage sur le plan du revenu. Dans une autre affaire, *Nuclear Enterprises Ltd. v. Minister of National Revenue*¹³, invoquée par la défenderesse, le juge Kerr, en traitant de l'imposition de subventions provenant du Conseil national de recherches et du ministère de la Production de défense à titre d'aide financière à la recherche et à la fabrication, dit ceci à la page 466:

¹¹ [1955] CTC 39 (C.F. 1^{re} inst.).

¹² [1970] Tax A.B.C. 650, et en appel [1973] CTC 29 (C.F. 1^{re} inst.).

¹³ [1971] CTC 449 (C.F. 1^{re} inst.).

In the present case, I am unable to give the applicable provisions of the *Income Tax Act* a construction that the appellant should not only not be required to include the grants as income but should also be allowed to deduct from its other income the expenditures that in reality were paid for, not by the appellant, but by N.R.C. and Department of Defence Production.

Here again that case dealt with grants to promote research which might eventually enure to the benefit of the taxpayer among others. It has already been concluded that paragraph 20(6)(h) of the Act dealing with grants, subsidies, or other such assistance from a government, municipality or other public authority, does not apply in the present case.

Relying on the evidence of Mr. Bonham in support of its principal argument that the subsidy should have been deducted from the cost of the relocations and only the resulting difference capitalized, the defendant refers, *inter alia*, to the case of *J. L. Guay Ltée v. Minister of National Revenue*¹⁴ in which Associate Chief Justice Noël, as he then was, stated at page 243 [Federal Court Reports]:

In determining the taxable profits of a taxpayer we can take as a starting point the profit and loss statement prepared according to the rules of accounting practice. However, the profit shown on this statement has always to be adjusted according to the statutory rules used in determining taxable profits. This is because a number of facts taken into consideration by accountants are excluded by certain provisions of the *Income Tax Act* in the determining of taxpayers' profits.

It was contended that there is no statutory provision permitting the contributions in the present case to be treated differently for tax purposes from the manner in which they were treated for accounting purposes establishing the proper rate base for the company. While there may be no statutory requirement necessitating a different treatment, the weight of jurisprudence, and more specifically the *Canadian Pacific* case, suggests the contrary.

Further support for the plaintiff's position can be found in a relatively recent British case of *Murray (Inspector of Taxes) v. Goodhews*¹⁵ in which a voluntary payment was made as a goodwill gesture for the termination of certain tenancies of public houses held by the taxpayer. The

[TRADUCTION] Dans la présente affaire, je ne peux pas donner aux dispositions applicables de la *Loi de l'impôt sur le revenu* une interprétation qui permettrait non seulement à l'appelante de ne pas inclure les subventions dans son revenu, mais lui permettrait en outre de déduire de ses autres revenus des dépenses qui, en réalité, ont été payées non par l'appelante mais par le C.N.R. et le ministère de la Production de défense.

Encore une fois, il s'agit dans cette affaire de subventions pour promouvoir des recherches qui pourraient bénéficier, entre autres, au contribuable. Il a déjà été conclu que l'alinéa 20(6)(h) portant sur les octrois, subventions ou autre aide d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre autorité publique ne s'applique pas en l'espèce.

S'appuyant sur le témoignage qu'a rendu M. Bonham pour étayer son principal argument que la subvention aurait dû être déduite du coût des déplacements et que seule la différence aurait dû être capitalisée, la défenderesse mentionne, entre autres, l'affaire *J. L. Guay Ltée c. Le ministre du Revenu national*¹⁴, où le juge en chef adjoint Noël, tel était alors son titre, dit ceci aux pages 243 et 244 [Recueil des arrêts de la Cour fédérale]:

L'on peut accepter comme point de départ pour établir les profits taxables d'un contribuable l'état des profits et pertes préparé selon les règles de pratique comptable. Le profit indiqué sur cet état doit toujours, cependant, être ajusté selon les règles statutaires utilisées pour déterminer les profits imposables. Cela tient au fait qu'un certain nombre de faits dont les comptables tiennent compte sont exclus par certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans la détermination du profit des contribuables.

Il est allégué qu'il n'existe pas de disposition légale permettant de considérer les contributions dans l'espèce d'une manière différente, aux fins d'impôt, de celle dont elles ont été considérées, à des fins comptables, pour établir l'assiette de prix appropriée de la société. Bien qu'il n'existe peut-être pas de disposition légale obligeant à les considérer différemment, la jurisprudence en général, et plus particulièrement l'affaire *Canadien Pacifique*, sont dans le sens contraire.

Le point de vue de la demanderesse se trouve encore étayé par une affaire britannique relativement récente, *Murray (Inspector of Taxes) v. Goodhews*¹⁵, où, pour faire preuve de bonne volonté, un paiement volontaire a été effectué pour la résiliation de certains baux de débits de boissons

¹⁴ [1971] F.C. 237; [1971] CTC 686 (T.D.).

¹⁵ [1978] 1 W.L.R. 499.

¹⁴ [1971] C.F. 237; [1971] CTC 686 (1^{re} inst.).

¹⁵ [1978] 1 W.L.R. 499.

taxpayer was assessed corporation tax on the voluntary payment on the basis that it represented compensation for loss of profits from the loss of the tenancies and were thus profits or gains of the trade. This was reversed, the judgment holding that the payments were capital receipts. The head-note reads:

... every case of a voluntary payment must be considered on its own facts to ascertain the nature of the receipt in the hands of the recipient and as the payments to the taxpayer company were not linked with future trading relations between the parties and were not payments made to compensate for loss of profits and were unrelated to any specific trading transaction, they were not receipts arising from the taxpayer company's trade....

I have concluded that the plaintiff in the present case was justified in considering that contributions received towards the relocation of its pipelines done, not for its benefit, but for the benefit of the parties making the contributions, can be carried to a contributed capital account without passing through income. While this undoubtedly has the result, as the plaintiff readily concedes, of conferring an advantage on its shareholders which the parties making the contributions had no intention of doing, nevertheless this appears to be the correct manner of dealing with these contributions in the light of current jurisprudence. As the plaintiff's counsel argues, if this results in unintended tax advantages for the plaintiff the remedy is in the hands of the defendant by way of amending legislation.

The plaintiff's appeal therefore must be maintained, and its tax assessments for its 1971, 1972, 1973 and 1974 taxation years are referred back to the Minister for reassessment in accordance with the terms of this judgment, with costs.

exploités par le contribuable. On a imposé au contribuable l'impôt de société sur le paiement volontaire au motif que ce dernier représentait une indemnité pour perte de bénéfices découlant de la perte des baux, et qu'il s'agissait donc de bénéfices ou gains commerciaux. Cette décision a été infirmée et il a été décidé que les paiements étaient des recettes de capital. Le sommaire est ainsi rédigé:

[TRADUCTION] ... chaque cas de paiement volontaire doit être examiné à la lumière des circonstances qui lui sont propres pour déterminer la nature de la somme reçue par le bénéficiaire, et comme les paiements à la société-contribuable n'étaient pas reliés aux relations commerciales futures entre les parties, n'étaient pas faits pour dédommager la perte de bénéfices et n'avaient trait à aucune opération commerciale particulière, ils n'étaient pas des recettes découlant du commerce de la société-contribuable....

Je conclus que la demanderesse en l'espèce était fondée à considérer que les contributions reçues pour le déplacement de ses pipelines, déplacement fait non pas dans son intérêt, mais dans l'intérêt des auteurs des contributions, peuvent être portées au compte de capital d'apport sans passer par le revenu. Bien que cela ait incontestablement pour résultat, comme l'admet volontiers la demanderesse, de conférer un avantage à ses actionnaires, ce que les auteurs des contributions n'avaient nullement l'intention de faire, néanmoins, il s'agit, semble-t-il, de la manière correcte de considérer ces contributions compte tenu de la jurisprudence actuelle. Selon l'avocat de la demanderesse, si cela signifie pour la demanderesse des avantages fiscaux non prévus, il appartient à la défenderesse d'y remédier par voie de modification législative.

L'appel de la demanderesse sera par conséquent accueilli avec dépens, et ses cotisations d'impôt pour les années d'imposition 1971, 1972, 1973 et 1974 sont renvoyées au Ministre pour nouvelles cotisations conformes au présent jugement.