

T-3489-82

T-3489-82

Sedgewick Co-operative Association Limited
(*Plaintiff*)

Sedgewick Co-operative Association Limited
(*demanderesse*)

v.

a c.

The Queen (*Defendant*)

La Reine (*défenderesse*)

Trial Division, Strayer J.—Toronto, November 15;
Ottawa, December 2, 1983.

b Division de première instance, juge Strayer—
Toronto, 15 novembre; Ottawa, 2 décembre 1983.

Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from 1980 assessment — Plaintiff Co-operative Association doing 91% of business with members — S. 135 permitting deductions from income of co-operatives of certain amounts paid as patronage dividends — S. 125 permitting small businesses deductions of 21% of active business income — Plaintiff contending deduction percentage of net income or business income plus taxable capital gains — Defendant contending deduction percentage of business income only — Plaintiff also contending in calculating active business income for purposes of s. 125, deductible amount of patronage dividend subtracted from total income — Defendant contending subtracted from business income — Appeal allowed in part — S. 135 including capital gains in income — S. 135(2)(b)(i) limiting deductible patronage dividends to part of income of taxpayer attributable to business done with members when patronage dividends paid to members but not to non-member customers — S. 135(4)(d) defining income as proportion of income that value of goods sold to members is of total value of goods sold to all customers — Reference to goods sold only for purpose of fixing deductible "proportion" of "income" — "Income" calculated on basis of general rules in the Act — S. 3 providing income including taxable capital gains — S. 135 not dependent on s. 20(1)(u) in that s. 135 starting with words "Notwithstanding anything in this Part" — S. 20(1)(u) only creating exception to general rule in s. 18(1)(a) taxpayer cannot deduct from income from business or property any expense except to extent made for purpose of producing income from business — "Income ... from an active business" in s. 125(1)(a)(i) referring to "business income" as defined elsewhere in Act — S. 9 providing income from business is profit therefrom, not capital gains — S. 20(1)(u) appropriate authority for deduction of patronage dividends from business income — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 3, 9, 18(a),(b),(h), 20(1)(u), 125(1)(a)(i) (as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 38 and by S.C. 1980-81-82-83, c. 48 s. 70), 135(2)(b)(i),(4)(d).

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d'une cotisation établie pour l'année 1980 — Les opérations effectuées par l'association coopérative demanderesse avec ses membres comptent pour 91% de ses affaires — L'art. 135 permet de déduire du revenu des coopératives certaines sommes payées à titre de ristournes — En vertu de l'art. 125, les petites entreprises ont droit à des déductions de 21% du revenu tiré d'une entreprise exploitée activement — La demanderesse fait valoir que le pourcentage de la déduction s'applique au revenu net ou au revenu d'entreprise plus les gains en capital imposables — Selon la défenderesse, le pourcentage de la déduction devrait s'appliquer uniquement au revenu d'entreprise — La demanderesse soutient également que, dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise exploitée activement aux fins de l'art. 125, le montant des ristournes déductible devrait être soustrait du revenu total — D'après la défenderesse, ce montant doit être soustrait du revenu tiré d'une entreprise — Appel accueilli en partie — L'art. 135 permet l'inclusion des gains en capital dans le revenu — L'art. 135(2)(b)(i) limite les ristournes déductibles à la partie du revenu du contribuable qui peut se rapporter aux affaires faites avec ses membres lorsque les ristournes sont payées aux membres et non pas à des clients qui ne sont pas membres — L'art. 135(4)(d) définit le revenu comme étant la fraction du revenu que représente le rapport entre la valeur des marchandises vendues aux membres et la valeur totale des marchandises vendues à tous les clients — La mention des marchandises vendues vise uniquement à fixer la «fraction» déductible du «revenu» — Le «revenu» doit être calculé selon les règles générales prévues par la Loi — L'art. 3 prévoit que le revenu comprend les gains en capital imposables — L'application de l'art. 135 n'est pas fonction de l'art. 20(1)(u) parce que l'art. 135 commence par l'expression «Nonobstant toute disposition de la présente Partie» — L'art. 20(1)(u) crée simplement une exception à la règle générale prévue à l'art. 18(1)(a) selon laquelle un contribuable ne peut déduire de son revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien une dépense sauf dans la mesure où elle a été faite en vue de réaliser un revenu de l'entreprise — Lorsque l'art. 125(1)(a)(i) fait mention de «revenu ... tiré d'une entreprise exploitée activement», il renvoie au «revenu tiré d'une entreprise» tel qu'il est défini ailleurs dans la Loi — L'art. 9 prévoit que le revenu tiré d'une entreprise est le bénéficiaire qui en découle, les gains en capital n'y étant pas inclus — La déduction des ristournes faite du revenu tiré d'une entreprise doit être faite en vertu de l'art. 20(1)(u) — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 3, 9, 18(a),(b),(h), 20(1)(u), 125(1)(a)(i) (mod. par S.C. 1979, chap. 5, art. 38 et par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 70), 135(2)(b)(i),(4)(d).

This is an appeal from an assessment for 1980. Plaintiff is a co-operative association. In 1980, 91% of the plaintiff's total business was done with its members. It also realized a taxable capital gain on the disposition of real property held in connection with the business. The plaintiff paid patronage dividends to its members, but paid no dividends to non-member customers. Section 135 of the *Income Tax Act* deals with permissible deductions from the income of co-operative corporations of certain amounts paid out in patronage dividends. Subparagraph 135(2)(b)(i) provides that where a co-operative has done some business with non-members, the permissible deduction is limited to "the part of the income of the taxpayer for the year attributable to business done with members". The plaintiff contends that the proper deduction is 91% of the net income, that is, business income plus taxable capital gains. The defendant asserts that the deduction should be 91% of the business income only. The defendant's position results in a higher assessment, but the defendant is not seeking an increased assessment but merely dismissal of the appeal. The plaintiff argues that the defendant cannot appeal from its own assessment previously made by the Minister. The second issue relates to section 125 which allows small businesses a tax deduction equivalent to 21% of active business income. The question is whether for the purpose of computing "income . . . from an active business" the deductible amount of patronage dividends should be subtracted from the total income or from only the business income. The plaintiff submits that subsection 125(1) does not indicate that the income referred to therein can be only business income, and accordingly section 135 also governs permissible deductions for the purposes of determining active business income. The defendant asserts that paragraph 20(1)(u) applies in computing the base figure for the purposes of section 125, so as to limit the application of the permissible patronage dividend so that it may be used to reduce only business income.

Held, the appeal should be allowed in part.

As to the plaintiff's objection that the defendant cannot appeal from its own assessment, since a question of law as to the proper interpretation of section 135 is involved, the Court cannot be prevented from coming to its own conclusion as to what the law means. The plaintiff has not suffered irreparable prejudice by the denial of administrative remedies since it has the full opportunity to argue the issue in Court. Section 135 allows the inclusion of capital gains in the income base to which the percentage of membership business is applied in order to calculate the deductible amount of patronage dividends. The subparagraph 135(2)(b)(i) limitation on the deductible patronage dividend to "the part of the income of the taxpayer . . . attributable to business done with members" is defined in paragraph 135(4)(d) as "that proportion of the goods sold" to members is of the total value of goods sold to all customers. The reference to goods sold is only for the purpose of fixing the deductible "proportion" of the "income" of the co-operative. That "income" is to be calculated on the basis of the general rules of the Act. Section 3 provides that income includes taxable capital gains. Section 135 is not dependent on para-

Appel est formé d'une cotisation établie pour l'année 1980. La demanderesse est une association coopérative. En 1980, les opérations effectuées par la demanderesse avec ses membres comptent pour 91% de la totalité de ses affaires. Elle a également réalisé un gain en capital imposable lors de la vente d'un immeuble qui avait été occupé relativement à ses affaires. La demanderesse a payé des ristournes à ses membres, mais elle n'a pas payé de ristournes aux clients qui ne sont pas membres. L'article 135 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet de déduire du revenu des corporations coopératives certaines sommes payées à titre de ristournes. Le sous-alinéa 135(2)(b)(i) prévoit que lorsqu'une coopérative a fait des affaires avec des clients qui ne sont pas membres, la déduction permise est limitée à «la partie du revenu du contribuable, pour l'année, qui peut se rapporter aux affaires faites avec ses membres». La demanderesse fait valoir que la déduction appropriée est de 91% du revenu net, c'est-à-dire du revenu d'entreprise plus les gains en capital imposables. La défenderesse soutient que la déduction devrait être de 91% du revenu d'entreprise uniquement. La position de la défenderesse entraîne une cotisation plus élevée, mais elle ne demande pas de hausser cette cotisation; elle demande simplement le rejet de l'appel. La demanderesse soutient que la défenderesse ne peut interjeter appel de sa propre cotisation antérieurement faite par le Ministre. La seconde question se rapporte à l'article 125 qui accorde aux petites entreprises une déduction d'impôt égale à 21% du revenu tiré d'une entreprise exploitée activement. La question est de savoir, aux fins du calcul du «revenu . . . tiré d'une entreprise exploitée activement», si le montant déductible des ristournes devrait être soustrait du revenu total ou uniquement du revenu tiré d'une entreprise. La demanderesse prétend que rien dans le paragraphe 125(1) n'indique que le revenu y mentionné ne peut être que le revenu tiré d'une entreprise et que, par conséquent, l'article 135 régit également les déductions permises pour déterminer le revenu tiré d'une entreprise exploitée activement. La défenderesse soutient que l'alinéa 20(1)(u) s'applique dans le calcul du chiffre de base pour les fins de l'article 125, de manière à limiter l'application de la déduction des ristournes permise, de sorte qu'elle peut être utilisée pour réduire uniquement le revenu tiré d'une entreprise.

Jugement: l'appel doit être accueilli en partie.

Pour ce qui est de l'objection de la demanderesse selon laquelle la défenderesse ne peut interjeter appel de sa propre cotisation, puisqu'il s'agit d'une question de droit relative à l'interprétation appropriée de l'article 135, on ne saurait empêcher la Cour de tirer sa propre conclusion quant à l'interprétation de la loi. Le fait pour la demanderesse de se voir refuser des recours administratifs n'entraîne aucun préjudice irréparable pour elle, puisqu'elle a la possibilité de débattre la question devant la Cour. L'article 135 permet l'inclusion des gains en capital dans le revenu de base auquel le pourcentage des affaires faites avec des membres s'applique aux fins du calcul du montant des ristournes déductible. Le sous-alinéa 135(2)(b)(i) limite les ristournes déductibles à «la partie du revenu du contribuable . . . qui peut se rapporter aux affaires faites avec ses membres»; cette limite est définie à l'alinéa 135(4)(d) comme étant «la fraction que représente le rapport entre la valeur des marchandises vendues aux membres et la valeur totale des marchandises vendues à tous les clients. La mention des marchandises vendues vise uniquement à fixer la «fraction» déductible du «revenu» de la coopérative. Ce «revenu»

graph 20(1)(u), which permits a patronage dividend deduction from income from a business, for its operation since it starts with the words, "Notwithstanding anything in this Part". Subsection 20(1) creates an exception to the general rule in paragraph 18(1)(a) prohibiting deductions from income from a business unless it was made for the purpose of producing income. The word "business" does not precede "income" in either subsection 135(1) or paragraph 135(4)(d).

When subparagraph 125(1)(a)(i) refers to "income . . . from an active business" it is referring to business income. Section 9 provides that income from a business is the profit therefrom. This does not include capital gains. Section 18 then prohibits certain deductions in computing income from a business, but paragraph 20(1)(u) excepts patronage dividends, calculated on the proportion of member-business as prescribed by section 135, from the prohibition. Because, in order to calculate the tax deduction as authorized by subsection 125(1), it is necessary to use business income as the base, paragraph 20(1)(u) is the appropriate authority for the deduction of patronage dividends.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

DISTINGUISHED:

Harris v. Minister of National Revenue, [1966] S.C.R. 489 affirming [1965] 2 Ex.C.R. 653; *The Queen v. Scheller*, [1976] 1 F.C. 480 (T.D.).

COUNSEL:

Robert Couzin and Kevin Wark for plaintiff.

E. A. Bowie, Q.C. and *B. J. Hobby* for defendant.

SOLICITORS:

Stikeman, Elliott, Robarts & Bowman, Toronto, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

STRAYER J.: This is an action by way of an appeal by the plaintiff against an assessment made by the Minister of National Revenue with respect to its 1980 taxation year. The facts were agreed to be as follows.

The plaintiff is a co-operative association duly incorporated under the laws of Alberta, with a

doit être calculé selon les règles générales de la Loi. L'article 3 prévoit que le revenu inclut les gains en capital imposables. L'application de l'article 135 n'est pas fonction de l'alinéa 20(1)u, qui permet qu'une déduction des ristournes soit faite du revenu tiré d'une entreprise, puisqu'il commence par l'expression «Nonobstant toute disposition de la présente Partie». Le paragraphe 20(1) crée une exception à la règle générale prévue à l'alinéa 18(1)a qui interdit des déductions faites du revenu tiré d'une entreprise à moins que ce ne soit dans le but de réaliser un revenu. Les mots «d'entreprise» ne suivent le mot «revenu» ni au paragraphe 135(1) ni à l'alinéa 135(4)d.

Lorsque le sous-alinéa 125(1)a(i) fait mention de «revenu . . . tiré d'une entreprise exploitée activement», il renvoie au revenu tiré d'une entreprise. L'article 9 prévoit que le revenu tiré d'une entreprise est le bénéfice qui en découle. Cela ne comprend pas les gains en capital. L'article 18 interdit alors certaines déductions dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise, mais l'alinéa 20(1)u exclut les ristournes, calculées en proportion des affaires faites avec des membres conformément à l'article 135, de cette interdiction. Étant donné que, pour calculer la déduction d'impôt autorisée par le paragraphe 125(1), le calcul doit être fait à partir du revenu d'entreprise, la déduction des ristournes doit être faite en vertu de l'alinéa 20(1)u.

JURISPRUDENCE

DISTINCTION FAITE AVEC:

Harris v. Minister of National Revenue, [1966] R.C.S. 489, confirmant [1965] 2 R.C.É. 653; *La Reine c. Scheller*, [1976] 1 C.F. 480 (1^{re} inst.).

AVOCATS:

Robert Couzin et Kevin Wark pour la demanderesse.

E. A. Bowie, c.r. et *B. J. Hobby* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Stikeman, Elliott, Robarts & Bowman, 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 STRAYER: Il s'agit d'une action, par voie d'appel, intentée par la demanderesse à l'encontre d'une cotisation faite par le ministre du Revenu national relativement à l'année d'imposition 1980. Voici les faits dont les parties sont convenues.

La demanderesse est une association coopérative dûment constituée en vertu des lois de l'Alberta et

membership of approximately 1,682. During the year in question the total value of its sales and services was \$2,571,144. Of this, \$2,339,402 or 91% represented business done with its members. Its business income, prior to any payment of patronage dividends, was \$132,815. During this same year it realized a taxable capital gain of \$5,906 from the disposition of real property which had been used or held in connection with the plaintiff's business.

While the parties are agreed on the foregoing facts they have each at various times asserted two different ways of applying the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63], thereto, with the result that four possible methods were described in the pleadings and in argument. These varying approaches all relate essentially to the application of two sections of the *Income Tax Act*: section 135 which deals with permissible deductions from the income of co-operative corporations of certain amounts paid out in patronage dividends, and section 125 which allows small businesses a tax deduction equivalent to 21% of active business income. I shall deal in turn with the issues related to each of these sections.

Section 135

The relevant parts of section 135 provide as follows:

135. (1) Notwithstanding anything in this Part, there may be deducted, in computing the income of a taxpayer for a taxation year, the aggregate of the payments made, pursuant to allocations in proportion to patronage, by the taxpayer

(a) within the year or within 12 months thereafter to his customers of the year, and

(b) within the year or within 12 months thereafter to his customers of a previous year, the deduction of which from income of a previous taxation year was not permitted.

(2) Notwithstanding subsection (1), if the taxpayer has not made allocations in proportion to patronage in respect of all his customers of the year at the same rate, with appropriate differences for different types or classes of goods, products or services, or classes, grades or qualities thereof, the amount that may be deducted under this section is an amount equal to the lesser of

(a) the aggregate of the payments mentioned in subsection (1), and

(b) the aggregate of

qui compte environ 1 682 membres. Au cours de l'année en question, la valeur totale de ses ventes et services s'élevait à 2 571 144 \$, dont la somme de 2 339 402 \$, soit 91%, représentait les opérations effectuées avec ses membres. Son revenu d'entreprise, avant le paiement de ristournes, était de 132 815 \$. Au cours de la même année, elle a réalisé de la vente d'un immeuble qui avait été utilisé ou occupé relativement à ses affaires un gain en capital imposable de 5 906 \$.

Bien que les parties se soient convenues des faits qui précèdent, chacune a, à diverses occasions, soutenu deux façons différentes d'appliquer la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63] à ces faits, de sorte que quatre méthodes d'application possibles se dégagent des plaidoiries et du débat. Ces diverses méthodes se rapportent essentiellement à l'application de deux articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à savoir l'article 135 [mod. par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 101] qui autorise à déduire, du revenu de corporations co-opératives, certaines sommes payées à titre de ristournes, et l'article 125 qui accorde aux petites entreprises une déduction d'impôt égale à 21% de son revenu tiré d'une entreprise exploitée activement. Examinons successivement les questions relatives à chacun de ces articles.

L'article 135

Les parties pertinentes de l'article 135 disposent:

135. (1) Nonobstant toute disposition de la présente Partie, il peut être déduit, lors du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, le total des paiements faits par celui-ci, conformément aux répartitions proportionnelles à l'apport commercial

a) dans l'année ou dans les 12 mois qui suivent, à ses clients de l'année, et

b) dans l'année ou dans les 12 mois qui suivent, à ses clients d'une année antérieure, dont la déduction sur le revenu d'une année d'imposition antérieure n'était pas permise.

(2) Nonobstant toute disposition du paragraphe (1), si le contribuable n'a pas effectué de répartitions proportionnelles à l'apport commercial en ce qui concerne tous ses clients de l'année, au même taux, avec des différences appropriées aux divers types, genres, catégories, classes ou qualités de marchandises, produits ou services, la somme qui peut être déduite en vertu du présent article est une somme égale à la moins élevée des sommes suivantes:

a) la totalité des paiements mentionnés au paragraphe (1), ou

b) le total

(i) the part of the income of the taxpayer for the year attributable to business done with members, and

(ii) the allocations in proportion to patronage made to non-member customers of the year.

(i) de la partie du revenu du contribuable, pour l'année, qui peut se rapporter aux affaires faites avec ses membres, et

(ii) des répartitions proportionnelles à l'apport commercial, faites en faveur des clients de l'année qui ne sont pas membres.

As indicated above, the plaintiff did 9% of its business with non-members and 91% with its members. It had actually paid patronage dividends to its members during the year in question in the amount of \$179,668 but had paid no dividends to non-member customers. Thus the relevant limitation on the amount of patronage dividends which the plaintiff could actually deduct from its income is found in subparagraph 135(2)(b)(i).

The dispute now with respect to the application of subparagraph 135(2)(b)(i) is as to whether the allowable deduction from income should be 91% (that is, the proportion of business done with members in 1980) of net income (that is, business income of \$132,815 plus taxable capital gains of \$5,906) or just of business income (\$132,815). Calculated the former way, the allowable deduction would be \$126,236. Calculated the latter way it would be \$120,862. The plaintiff, both in its tax return and in its pleadings, asserts that the former method is correct. The Minister in his assessment also accepted that position as correct, but in the present pleadings on behalf of the Crown the defendant now asserts that the latter method is correct. While the defendant now takes a position which would support a higher assessment than that made by the Minister in his assessment of July 13, 1981, the defendant does not ask for an increase in that assessment but only asks for dismissal of the appeal.

As an initial objection the plaintiff argued that the defendant could not appeal from its own assessment previously made by the Minister. Counsel cited in support of this proposition *Harris v. Minister of National Revenue*, [1965] 2 Ex.C.R. 653, at page 662 (affirmed on other grounds, [1966] S.C.R. 489); and *The Queen v. Scheller*, [1976] 1 F.C. 480 (T.D.), at pages 487-488. It seems to me that these cases are distinguishable. In the *Harris* case the Minister's assertions would, if accepted, have required the Court

Comme je l'ai dit, les affaires de la demanderesse avec des clients qui ne sont pas membres comptent pour 9%, et celles qu'elle a faites avec ses membres, pour 91%. Elle avait effectivement payé 179 668 \$, à titre de ristournes, à ses membres au cours de l'année en question, mais n'avait pas payé de ristournes aux clients qui ne sont pas membres. Ainsi, la restriction qui s'applique concernant le montant des ristournes que la demanderesse pouvait réellement déduire de son revenu est celle prévue au sous-alinéa 135(2)b(i).

Aux fins de l'application du sous-alinéa 135(2)b(i), le litige porte sur la question de savoir si la déduction permise du revenu devrait être de 91% (c'est-à-dire la fraction des affaires faites avec les membres en 1980) du revenu net (c'est-à-dire le revenu d'entreprise de 132 815 \$ plus le gain en capital imposable de 5 906 \$), ou seulement du revenu d'entreprise (132 815 \$). Selon la première méthode, la déduction autorisée serait de 126 236 \$. Selon la seconde, elle serait de 120 862 \$. Tant dans sa déclaration d'impôt que dans ses plaidoiries, la demanderesse soutient que la première méthode est la bonne. Dans sa cotisation, le Ministre a également souscrit à ce point de vue, mais dans les plaidoiries faites au nom de la Couronne en l'espèce, la défenderesse soutient maintenant que c'est la deuxième méthode qui doit être retenue. Bien que, par son argument, la défenderesse soit en faveur d'une cotisation plus élevée que celle faite par le Ministre le 13 juillet 1981, elle ne demande pas de hausser cette cotisation mais simplement le rejet de l'appel.

La demanderesse a d'abord répliqué en disant que la défenderesse ne peut interjeter appel de sa propre cotisation qu'a déjà faite le Ministre. À l'appui de cette proposition, l'avocat a invoqué la décision *Harris v. Minister of National Revenue*, [1965] 2 R.C.É. 653, à la page 662 (confirmée pour d'autres motifs à [1966] R.C.S. 489), et la décision *La Reine c. Scheller*, [1976] 1 C.F. 480 (1^{re} inst.), aux pages 487 et 488. Il me semble qu'il y a lieu de distinguer ces affaires de celle en question. Dans l'affaire *Harris*, la prétention du

to order an increase in the amount of tax payable. In the present case the defendant is not asking for the tax to be assessed higher; it is simply asserting that the appeal should fail because the law if anything would require a higher assessment than the one against which the plaintiff appeals. With respect to the *Scheller* case, it does, I think, only stand for the proposition that if the Minister has admitted through the assessment that certain facts exist, he cannot later withdraw that admission. In the present case a question of law is involved as to the proper interpretation of section 135. Even if the Minister's assessment were based on a certain view of the law the Court cannot be prevented, by this "admission" or otherwise, from coming to its own conclusion as to what the law means. Counsel for the plaintiff argued that the failure of the Minister to assert in the assessment or in a reassessment the position now taken by the defendant had the effect of denying the plaintiff administrative remedies that would have been available to him such as the filing of an objection. While it is true that the defendant, by not taking this position until its pleading in this Court, did preclude the use of these administrative remedies, the plaintiff now has the full opportunity to argue the issue in Court and I fail to see where it suffered any irreparable prejudice by being obliged to deal with the issue here for the first time.

With respect to the issue itself, the plaintiff refers to subparagraph 135(2)(b)(i) which provides that where a co-operative has done some business with non-members, the permissible deduction is limited to "the part of the income of the taxpayer for the year attributable to business done with members..." This phrase is defined in paragraph 135(4)(d) as follows:

135. (4) ...

(d) "income of the taxpayer attributable to business done with members" of any taxation year means that proportion of the income of the taxpayer for the year (before making any deduction under this section) that the value of the goods or products acquired, marketed, handled, dealt in or sold or services rendered by the taxpayer from, on behalf of, or for members, is of the total value of goods or products acquired, marketed, handled, dealt in or sold or services rendered by the taxpayer from, on behalf of, or for all customers during the year;

Ministre, si elle avait été acceptée, aurait exigé que la Cour ordonne une augmentation du montant de l'impôt à payer. En l'espèce, la défenderesse ne demande pas de hausser la cotisation; elle fait valoir simplement que l'appel devrait être rejeté parce qu'elle pourrait réclamer en vertu de la loi une cotisation plus élevée que celle dont la demanderesse fait appel. Quant à l'affaire *Scheller*, elle porte simplement, à mon avis, que si le Ministre a reconnu dans la cotisation l'existence de certains faits, il ne peut plus tard retirer cette admission. Il s'agit en l'espèce d'une question de droit relative à l'interprétation de l'article 135. Même si la cotisation du Ministre reposait sur une certaine interprétation de la loi, on ne saurait empêcher la Cour, en raison de cette «admission» ou autrement, de tirer sa propre conclusion quant à l'interprétation de la loi. L'avocat de la demanderesse soutient que le fait que le Ministre n'ait pas fait valoir dans la cotisation ou dans une nouvelle cotisation la position que la défenderesse adopte maintenant a eu pour effet de priver la demanderesse des recours administratifs à sa disposition comme le dépôt d'une objection. Il est vrai que la défenderesse, en n'adoptant pas cette position avant de plaider devant cette Cour, a effectivement empêché l'emploi de ces recours administratifs; mais la demanderesse a maintenant la pleine possibilité de débattre la question devant la Cour et je ne vois pas comment l'obligation de débattre la question ici pour la première fois peut lui causer un préjudice irréparable.

À propos de la question elle-même, la demanderesse cite le sous-alinéa 135(2)(b)(i) qui prévoit que, lorsqu'une coopérative a fait des affaires avec des clients qui ne sont pas membres, la déduction permise est limitée à «la partie du revenu du contribuable, pour l'année, qui peut se rapporter aux affaires faites avec ses membres...». Cette partie de la phrase est définie à l'alinéa 135(4)(d) comme suit:

135. (4) ...

(d) «revenu du contribuable attribuable aux affaires faites avec ses membres» de toute année d'imposition signifie la fraction du revenu du contribuable pour l'année (avant toute déduction faite sous le régime du présent article) que représente le rapport entre la valeur des marchandises ou produits que le contribuable a acquis des membres ou en leur nom, ou a mis sur le marché pour le compte de ces membres, ou vendus pour ces derniers, ou des services qu'il a rendus pour les membres en question, et la valeur totale des marchandises ou produits que le contribuable a, durant l'année, acquis de

It is contended that the term "income" here must be taken in its normal meaning to include the whole of the net income of the corporation including both its "business income" and its taxable capital gains. The plaintiff says that in the absence of some qualifying words the reference to "income" must be taken to be a reference to the income of the taxpayer as computed in accordance with Part I of the Act and there is no justification for reading into the term "income" the word "business". Counsel for the plaintiff further pointed out that income tax form T2S(16) with respect to the patronage dividend deduction also confirms this interpretation in that it describes the item to which the percentage of member-customer business is to be applied as "net income before patronage dividend deduction". It does not refer to "business income". This of course cannot alter the legal position of the parties but it may be relevant to finding a rational interpretation for section 135.

The defendant, on the other hand, asserts that one must look at the whole scheme of the *Income Tax Act* and if one does so it is apparent that the deductions referred to in subparagraph 135(2)(b)(i) can only be made from "income from business or property" and therefore only such income should be used as a base for calculating, on the basis of the percentage of member business, the amount of deductible patronage dividends.

In making this argument, the defendant contends that the scope of deductions under subparagraph 135(2)(b)(i) is limited by sections 18 and 20 of the Act. Section 18 generally limits the kind of deductions which may be made "in computing the income of a taxpayer from a business or property". Section 20 provides in part as follows:

20. (1) Notwithstanding paragraphs 18(1)(a),(b) and (h), in computing a taxpayer's income for a taxation year from a business or property, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto:

tous les clients, ou mis sur le marché, pour le compte de ces clients, ou vendus pour ces derniers, ou des services qu'il a rendus pour tous les clients en question;

On fait valoir que le terme «revenu» en l'espèce s'entend dans son sens normal et inclut l'ensemble du revenu net de la corporation composé de son «revenu d'entreprise» et de ses gains en capital imposables. Selon la demanderesse, en l'absence de termes restrictifs, la mention du «revenu» doit s'entendre du revenu du contribuable calculé conformément à la Partie I de la Loi, et rien ne justifie d'accorder le mot «entreprise» au mot «revenu». L'avocat de la demanderesse a souligné en outre que le relevé d'impôt sur le revenu T2S(16) relatif à la déduction au titre des ristournes confirme aussi cette interprétation en ce qu'il décrit l'article auquel le pourcentage des affaires faites avec les clients membres doit être appliqué comme «revenu net avant la déduction au titre des ristournes». Il n'y est pas fait mention de «revenu tiré d'une entreprise». Bien entendu, cela ne saurait modifier la situation juridique des parties mais on peut en tenir compte dans la recherche d'une interprétation logique de l'article 135.

D'autre part, la défenderesse fait valoir qu'il faut envisager la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans son ensemble et que, ce faisant, on verra que les deductions mentionnées au sous-alinéa 135(2)(b)(i) ne peuvent être appliquées qu'au «revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien» et que, par conséquent, seul ce revenu devrait être utilisé pour calculer, selon la proportion des affaires faites avec les membres, le montant des ristournes déductibles.

Par cet argument, la défenderesse soutient que la portée des deductions prévues au sous-alinéa 135(2)(b)(i) est limitée par les articles 18 et 20 de la Loi. L'article 18 limite de façon générale le genre de deductions qui peuvent être faites «dans le calcul du revenu du contribuable, tiré d'une entreprise ou d'un bien». L'article 20 prévoit notamment:

20. (1) Nonobstant les dispositions des alinéas 18(1)(a), (b) et (h), lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition, peuvent être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

(u) such amounts in respect of payments made by the taxpayer pursuant to allocations in proportion to patronage as are permitted by section 135;

Thus, the defendant argues that the deductions as referred to in section 135 must be deductions only from income "from a business or property" as specifically authorized by subsection 20(1). It is further argued that, according to section 9 of the Act, income from a business or property is the "profit therefrom" and does not include any capital gain.

On the basis of the foregoing, then, the defendant appears to argue that if section 135 only authorizes the deduction of patronage dividends from income from business or property, which does not include capital gains, then the capital gains may not be included in the base income of the co-operative to which the percentage of member business is applied in order to calculate the deductible amount of patronage dividends.

The defendant further reinforces this argument by referring to subsection 135(7) which provides that patronage dividends paid to the patrons of a co-operative, other than those in respect of consumer goods or services, are taxable in the hands of the recipient. The defendant argues that if capital gains may also be distributed by consumers' co-operatives, then they would escape taxation completely since the patronage dividends would be deductible from the income of the co-operative and would not be taxable in the hands of the recipients since they would be distributed on the basis of the recipients' purchases of consumer goods and services. On the other hand, capital gains of a producers' co-operative would be taxable in the hands of the recipient producers because they would not enjoy the exemption allowed in subsection 135(7) to purchasers of consumer goods and services.

Whether capital gains of a co-operative can be included in its income base for the purpose of calculating deductible patronage dividends is a question which has apparently not yet been authoritatively answered in the courts. The *Income Tax Act* is, in my view, far from precise on the point. I have come to the conclusion, however, that the proper interpretation of section 135 is that it allows the inclusion of capital gains in that income

u) les sommes qu'autorise l'article 135 au titre de paiements effectués par le contribuable conformément aux répartitions proportionnelles à l'apport commercial;

La défenderesse soutient donc que les déductions mentionnées à l'article 135 doivent être faites uniquement du revenu tiré «d'une entreprise ou d'un bien» qu'autorise expressément le paragraphe 20(1). Elle prétend en outre que, selon l'article 9 de la Loi, le revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien est le «bénéfice qu'il [le contribuable] en tire» et n'inclut pas de gain en capital.

Compte tenu de ce qui précède, la défenderesse semble alors prétendre que si l'article 135 permet uniquement de déduire les ristournes du revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien, qui n'inclut pas les gains en capital, alors les gains en capital ne peuvent être inclus dans le revenu de base de la coopérative auquel le pourcentage des affaires faites avec ses membres s'applique pour calculer le montant des ristournes déductible.

En outre, la défenderesse étaye cet argument en citant le paragraphe 135(7), qui prévoit que les ristournes payées aux clients d'une coopérative, autres que celles relatives à des marchandises de consommation ou à des services, sont imposables entre les mains du bénéficiaire. La défenderesse prétend que, si les coopératives de consommateurs pouvaient aussi répartir les gains en capital, alors ceux-ci échapperaient complètement à l'impôt puisque les ristournes seraient déductibles du revenu de la coopérative et ne seraient pas imposables entre les mains des bénéficiaires parce qu'ils seraient distribués au prorata des achats de marchandises de consommation et de services faits par les bénéficiaires. D'autre part, les gains en capital d'une coopérative de producteurs seraient taxables entre les mains des producteurs bénéficiaires parce qu'ils ne bénéficieraient pas de l'exemption accordée par le paragraphe 135(7) aux acheteurs de marchandises de consommation et de services.

La jurisprudence n'a, semble-t-il, pas encore tranché catégoriquement la question de savoir si les gains en capital d'une coopérative peuvent être inclus dans son revenu de base aux fins du calcul des ristournes déductibles. À mon avis, la *Loi de l'impôt sur le revenu* est loin d'être précise sur ce point. J'arrive toutefois à la conclusion que, si l'on interprète avec justesse l'article 135, ce dernier permet l'inclusion des gains en capital dans cette

base to which the percentage of membership business is applied in order to calculate the deductible amount of patronage dividends. More specifically, as regards the present case, this means that the plaintiff was entitled to add the taxable capital gain of \$5,906 to its business income before patronage dividend deduction, in the amount of \$132,815, and apply to the total of these two figures, \$138,721, the percentage of business transacted with members, namely 91%, in order to claim a total patronage dividend deduction of \$126,236.

In reaching this conclusion I have started with the wording of subparagraph 135(2)(b)(i) which, for present purposes, limits the deductible patronage dividends to "the part of the income of the taxpayer for the year attributable to business done with members". This income is defined in paragraph 135(4)(d) as "that proportion of the income [underlining added]" that the value of goods sold, etc., to members is of the total value of goods sold, etc. by the co-operative (that is, including sales to both members and non-members). The reference in this definition to the goods sold, etc., is only for the purpose of fixing the deductible "proportion" of the "income" of the co-operative. That "income" presumably is to be calculated on the basis of the general rules provided by the *Income Tax Act*. Section 3 of that Act says that the income of a taxpayer includes, *inter alia*, its taxable capital gains.

While counsel for the defendant is no doubt correct in arguing that subsection 20(1) only deals with deductions from income "from a business or property", which would not include capital gains, I am not convinced that section 135 is dependent on paragraph 20(1)(u) for its operation. It seems to me that the main purpose of subsection 20(1) is to create an exception to the general rule in paragraph 18(1)(a) that a taxpayer cannot deduct from his income from a business or property any outlay or expense except to the extent that it was made or incurred for the purpose of gaining or producing income from the business. A patronage dividend is not, at least in the normal sense, an expense incurred for the purpose of producing income. Therefore to the extent that section 18 would preclude a deductible patronage dividend to

assiette de revenu à laquelle le pourcentage des affaires faites avec des membres s'applique aux fins du calcul du montant des ristournes déductible. Plus particulièrement, cela signifie en l'espèce que la demanderesse était en droit d'ajouter le gain en capital imposable de 5 906 \$ à son revenu d'entreprise avant la déduction des ristournes, qui s'élevait à 132 815 \$, et d'appliquer au total de ces montants, soit la somme de 138 721 \$, le pourcentage des affaires faites avec ses membres, à savoir 91%, pour réclamer une déduction totale des ristournes de 126 236 \$.

Pour arriver à cette conclusion, j'ai d'abord examiné la formulation du sous-alinéa 135(2)b(i) qui, pour les fins de l'espèce, limite les ristournes déductibles à «la partie du revenu du contribuable, pour l'année, qui peut se rapporter aux affaires faites avec ses membres». Ce revenu est défini à l'alinéa 135(4)d) comme étant «la fraction du revenu [c'est moi qui souligne]» que représente le rapport entre la valeur des marchandises vendues, etc., aux membres et la valeur totale des marchandises vendues, etc., par la coopérative (soit le total des ventes à la fois aux membres et aux clients qui ne sont pas membres). Dans cette définition, la mention des marchandises vendues, etc., vise uniquement à fixer la «fraction» déductible du «revenu» de la coopérative. Ce «revenu» doit probablement être calculé selon les règles générales prévues par la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'article 3 de la Loi dit que le revenu d'un contribuable comprend, entre autres, ses gains en capital imposables.

L'avocat de la défenderesse a sans doute raison de dire que le paragraphe 20(1) ne traite que des déductions faites du revenu tiré «d'une entreprise ou d'un bien», qui ne comprendrait pas les gains en capital, mais je ne suis pas persuadé que l'application de l'article 135 soit fonction de l'alinéa 20(1)u). Il me semble que le paragraphe 20(1) vise principalement à créer une exception à la règle générale prévue à l'alinéa 18(1)a) selon laquelle un contribuable ne peut déduire de son revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien un débours ou une dépense sauf dans la mesure où elle a été faite ou engagée en vue de tirer ou de réaliser un revenu de l'entreprise. Une ristourne n'est pas, au moins dans le sens normal, une dépense engagée en vue de produire un revenu. Par conséquent, dans la mesure où l'article 18 empêcherait une ristourne

reduce business income, section 20 makes it possible. But section 135 starts with the words "Notwithstanding anything in this Part" (that is, Part I where section 20 is also found) and it independently provides a general right to deduct from income the amounts of patronage dividends as defined therein. It must be kept in mind throughout that subsection 135(1) provides that "... there may be deducted, in computing the income of a taxpayer ... the payments made, pursuant to allocations in proportion to patronage ..." Similarly, as noted above, paragraph 135(4)(d) says that the income attributable to business done with members "means that proportion of the income" of the taxpayer. The word "business" does not precede the word "income" in either of these critical provisions.

As noted above, counsel for the defendant argued that such an interpretation would mean that capital gains by a consumers' co-operative would never be taxable if they were distributed to the patrons of the co-operative. I do not find this particularly anomalous. The capital gains in question here are relatively small in relation to the volume of business and are simply incidental to the operation of the co-operative in providing service to its members. Similarly, no doubt, a co-operative could earn other sums of money, such as interest on its bank accounts, which might find their way into patronage dividends. It is unrealistic to insist that the only sums which may be regarded as "income" for the purpose of declaring a patronage dividend are precisely those sums earned through mark-up in the sale of goods to consumers. Indeed, the Act does not attempt to prescribe that a given consumer may only receive tax-free patronage dividends of an amount strictly limited to mark-up on the specific purchases made by him. Consumer co-operatives can exercise considerable discretion in categorizing different kinds of goods and assigning to each a somewhat arbitrary percentage of patronage dividend depending, perhaps approximately, but not precisely, on the margin of profit involved in handling different kinds of merchandise. A member of a consumers' co-operative belongs in order to acquire consumer goods more cheaply. He might, to achieve a similar result, arrange with a retailer to give him a discount in return for undertaking to do all business with him, or he might for example purchase from a whole-

déductible de réduire un revenu d'entreprise, l'article 20 le rend possible. Mais l'article 135 commence par l'expression «Nonobstant toute disposition de la présente Partie» (c'est-à-dire la Partie I où l'article 20 se trouve aussi), et il prévoit, de son côté, un droit général de déduire du revenu les montants de ristournes y définies. On doit se rappeler que le paragraphe 135(1) prévoit que «... il peut être déduit, lors du calcul du revenu d'un contribuable ... [les] paiements faits ... conformément aux répartitions proportionnelles à l'apport commercial ...». De même, l'alinéa 135(4)d) dit que le revenu attribuable aux affaires faites avec ses membres «signifie la fraction du revenu» du contribuable. Dans aucune de ces dispositions décisives les mots «d'entreprise» ne suivent le mot «revenu».

Comme je l'ai fait remarquer, l'avocat de la défenderesse a fait valoir qu'une telle interprétation signifierait que les gains en capital d'une coopérative de consommateurs ne seraient jamais imposables s'ils étaient répartis entre les clients de la coopérative. Je ne trouve pas cela particulièrement anormal. Les gains en capital en cause en l'espèce sont relativement faibles par rapport au volume des affaires et sont simplement accessoires à l'exploitation de la coopérative qui fournit des services à ses membres. De même, une coopérative pourrait certainement gagner d'autres sommes d'argent, comme l'intérêt bancaire, qui pourraient être réparties à titre de ristournes. Il n'est pas réaliste d'exiger que les seules sommes qui puissent être considérées comme un «revenu» en vue de déclarer une ristourne soient précisément celles provenant de la marge bénéficiaire tirée de la vente de marchandises à des consommateurs. En fait, la Loi ne tente pas de prescrire qu'un consommateur donné ne peut que recevoir un montant de ristournes non imposables strictement limité à la marge bénéficiaire sur les achats spécifiques qu'il a faits. Les coopératives de consommateurs peuvent exercer un pouvoir discrétionnaire considérable en classant par catégories les divers genres de marchandises et en attribuant à chacune un pourcentage quelque peu arbitraire de ristournes qui dépend, peut-être approximativement mais pas précisément, de la marge bénéficiaire tirée des différents genres de marchandises. Une personne est membre d'une coopérative de consommateurs pour acheter des marchandises de consommation à

saler if he had the proper connections to do so. If instead he uses the vehicle of a consumers' co-operative and if in the process of supplying his consumer needs at cost the co-operative incidentally makes some money which further reduces the costs of doing business, that money should be available for distribution on a tax-free basis to the consumer just as is the money made from the mark-up on the price of goods sold to that consumer. If it is not distributed, then it is of course taxable.

Section 125

There remains the question of the proper basis for calculation of the small business tax deduction as provided in subsection 125(1) [as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 38 and by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 70]. This subsection provides in part as follows:

125. (1) There may be deducted from the tax otherwise payable under this Part for a taxation year by a corporation (other than a corporation that carried on a non-qualifying business in Canada in the year) that was, throughout the year, a Canadian-controlled private corporation, an amount equal to 21% of the least of

- (a) the amount, if any, by which the aggregate of
 - (i) the aggregate of all amounts . . . which is the income of the corporation for the year from an active business . . .

The plaintiff now argues that in computing "active business income" for the purposes of this section, the deductible amount of patronage dividends (which I have determined above to be \$126,236) should be subtracted from the total income of the co-operative corporation. This would leave a base of \$12,485, (minus charitable donations) on which to apply the 21% prescribed by subsection 125(1) in order to calculate the authorized tax reduction. The plaintiff contends that there is no indication in subsection 125(1) that the income referred to therein can be only business income, and thus there is no reason to calculate the permissible patronage dividend deduction on, or to subtract it from, only the business income rather than the total income, in establishing the base on which the 21% can be applied. In other words, the plaintiff

bon marché. Pour arriver au même résultat, il pourrait obtenir qu'un détaillant lui accorde une remise en contrepartie d'un engagement de ne traiter qu'avec ce dernier, ou il pourrait, par exemple, acheter chez un grossiste si ses contacts lui permettent de le faire. Si, au lieu de cela, il choisit d'adhérer à une coopérative de consommateurs et que, en répondant à ses besoins de consommateur, au prix coûtant, la coopérative réalise accidentellement un gain qui vient réduire le coût d'exploitation, ce gain devrait pouvoir être réparti exempt d'impôt au consommateur tout comme l'argent tiré de la marge bénéficiaire sur le prix de marchandises vendues à ce consommateur. S'il n'est pas réparti, il devient alors imposable.

L'article 125

Il reste la question de la méthode suivant laquelle doit être fait le calcul de la déduction d'impôt aux petites entreprises qu'accorde le paragraphe 125(1) [mod. par S.C. 1979, chap. 5, art. 38 et par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 70]. Ce paragraphe prévoit notamment:

125. (1) Une corporation (autre qu'une corporation qui exploitait une entreprise non admissible au Canada dans l'année), qui a été pendant toute l'année une corporation privée dont le contrôle est canadien, peut déduire de l'impôt payable par ailleurs pour une année d'imposition en vertu de la présente Partie une somme égale à 21% du moins élevé des montants suivants:

- a) la fraction, si fraction il y a, de la totalité
 - (i) de l'ensemble des sommes qui constituent . . . le revenu de la corporation pour l'année, tiré d'une entreprise exploitée activement . . .

La demanderesse fait maintenant valoir que dans le calcul du «revenu tiré d'une entreprise exploitée activement» aux fins de cet article, le montant des ristournes déductible (que j'ai déjà fixé à la somme de 126 236 \$) devrait être soustrait du revenu total de la corporation coopérative. Il resterait une assiette de 12 485 \$ (moins les dons de charité) à laquelle s'appliquerait le 21% prescrit au paragraphe 125(1) aux fins du calcul de la réduction d'impôt autorisée. Selon la demanderesse, rien dans le paragraphe 125(1) n'indique que le revenu y mentionné ne peut être que le revenu tiré d'une entreprise et, par conséquent, aux fins d'établir le montant auquel s'applique le 21%, il n'y a aucune raison de calculer la déduction des ristournes permise sur le revenu tiré d'une entreprise seulement plutôt que sur le revenu total ou de la soustraire du

says that section 135 governs permissible deductions both for the purposes of determining the total taxable income of the co-operative and for the purposes of determining its active business income under section 125.

The defendant, on the other hand, argues that paragraph 20(1)(u) applies in computing the base figure for the purposes of section 125, so as to limit the application of the permissible patronage dividend deduction so that it may be used to reduce only business income, with the amount of the permissible patronage dividend deduction being calculated as the member-business percentage of that business income. In the present case on this basis the permissible patronage dividend deduction would be 91% of \$132,815, that is \$120,862. This latter amount, deducted from the business income of \$132,815, would leave an active business income of \$11,953 according to the defendant.

I have concluded that the defendant's position in respect to the application of section 125 is correct. I do not believe that the base for calculation of the permissible patronage dividend deduction from total income, as provided in section 135, is in this case the same base as should be used under section 125 to calculate the "income . . . from an active business" for the purpose of applying the small business tax reduction. I am satisfied that when subparagraph 125(1)(a)(i) refers to "income . . . from an active business" it is referring to "business income" as defined elsewhere in the Act. Section 9 provides that income from a business is the profit therefrom for the year. This does not include capital gains as such. Section 18 then provides that certain outlays or expenses may not be deducted in computing income from a business. But subsection 20(1) provides that, notwithstanding paragraphs 18(1)(a), (b), and (h), certain deductions are permitted. As provided by paragraph 20(1)(u), among the permitted deductions are such patronage dividends calculated on the proportion of member-business as prescribed by section 135. Because in order to calculate the tax reduction as authorized by subsection 125(1) it is necessary to use business income as the base, paragraph

revenu tiré d'une entreprise seulement plutôt que du revenu total. Autrement dit, la demanderesse prétend que l'article 135 régit les déductions permises tant pour déterminer le revenu total imposable de la coopérative que pour déterminer son revenu tiré d'une entreprise exploitée activement sous le régime de l'article 125.

Par contre, la défenderesse soutient que l'alinéa 20(1)u s'applique dans le calcul du chiffre de base pour les fins de l'article 125, de manière à limiter l'application de la déduction des ristournes permise, de sorte qu'elle peut être utilisée pour réduire uniquement le revenu tiré d'une entreprise, et que le montant de la déduction des ristournes permise est calculé comme le pourcentage de ce revenu tiré d'une entreprise que représentent les affaires faites avec des membres. Par cette méthode de calcul, la déduction des ristournes permise en l'espèce serait de 120 862 \$, soit 91% de 132 815 \$. Selon la défenderesse, si on déduit la somme de 120 862 \$ du revenu d'entreprise de 132 815 \$, on obtient un revenu d'entreprise exploitée activement de 11 953 \$.

À mon avis, l'argument de la défenderesse relatif à l'application de l'article 125 est juste. Je ne pense pas que la méthode du calcul de la déduction des ristournes permise à partir du revenu total, que prévoit l'article 135, soit en l'espèce la même que celle utilisée pour calculer, sous le régime de l'article 125, le «revenu . . . tiré d'une entreprise exploitée activement» aux fins de l'application de la réduction d'impôt accordée aux petites entreprises. Je suis persuadé que lorsque le sous-alinéa 125(1)a(i) fait mention de «revenu . . . tiré d'une entreprise exploitée activement», il renvoie au «revenu tiré d'une entreprise» tel qu'il est défini ailleurs dans la Loi. L'article 9 prévoit que le revenu tiré d'une entreprise est le bénéfice qu'un contribuable en tire pour cette année. Cela ne comprend pas les gains en capital. L'article 18 prévoit que, dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise, il ne peut être déduit certains débours ou dépenses. Mais le paragraphe 20(1) prévoit que, nonobstant les dispositions des alinéas 18(1)a, b) et h), certaines déductions sont permises. En vertu de l'alinéa 20(1)u, parmi les déductions autorisées figurent les ristournes calculées en proportion des affaires faites avec des membres conformément à l'article 135. Étant donné que,

20(1)(u) is the appropriate authority for the deduction of patronage dividends. In the present case this means that the income on which the permissible patronage deduction must be calculated is the business income which is \$132,815. Applying to that figure the percentage of member-business as required by subparagraph 135(2)(b)(i) the permissible patronage dividend deduction from business income would be 91% of \$132,815, that is \$120,862. Then, to ascertain the income of the co-operative from an active business, for the purposes of calculating the tax reduction pursuant to subparagraph 125(1)(a)(i), it is necessary to subtract from the business income of \$132,815 the patronage dividend deduction of \$120,862, leaving an active business income of \$11,953. The small business tax reduction would then be 21% of that amount, namely \$2,510.

In reaching a conclusion as to the proper disposition of costs in this matter I have kept in mind that each party has succeeded in part. I have also noted that the parties regarded this as a test case in which the decision might govern the disposition of several other cases.

ORDER

It is therefore ordered and adjudged that the assessment be referred back to the Minister for reconsideration and reassessment in accordance with the principles set out in the reasons for judgment, provided that no such reassessment shall exceed the amount assessed in the notice of assessment of July 13, 1981. There will be no costs awarded.

pour calculer la réduction d'impôt autorisée par le paragraphe 125(1), le calcul doit être fait à partir du revenu d'entreprise, la déduction des ristournes doit être faite en vertu de l'alinéa 20(1)u). Cela signifie en l'espèce que le revenu à partir duquel doit être fait le calcul de la déduction des ristournes permise est le revenu tiré d'une entreprise, qui est de 132 815 \$. Si l'on applique à cette somme le pourcentage des affaires faites avec des membres comme l'exige le sous-alinéa 135(2)b)(i), la déduction des ristournes permise faite à partir du revenu tiré d'une entreprise est de 120 862 \$, soit 91% de 132 815 \$. Puis, pour obtenir le revenu tiré par la coopérative d'une entreprise exploitée activement, aux fins de calcul du dégrèvement prévu au sous-alinéa 125(1)a)(i), il faut soustraire du revenu d'entreprise de 132 815 \$ la déduction des ristournes de 120 862 \$, ce qui donne un revenu d'entreprise exploitée activement de 11 953 \$. La réduction d'impôt accordée aux petites entreprises sera de 2 510 \$, soit 21% de 11 953 \$.

Aux fins de la conclusion quant à l'adjudication des dépens en l'espèce, j'ai pris en considération que le succès était partagé. J'ai également remarqué que les parties ont considéré la présente affaire comme une cause-type qui doit décider plusieurs autres affaires.

ORDONNANCE

La Cour ordonne que la cotisation soit renvoyée au Ministre pour un nouvel examen et une nouvelle cotisation conformément aux principes exposés dans les présents motifs de jugement; la nouvelle cotisation ne devra pas excéder la somme fixée dans l'avis de cotisation du 13 juillet 1981. Il n'y aura pas d'adjudication de dépens.