

T-2679-89

T-2679-89

**Westcoast Energy Inc. (Plaintiff)**

v.

**Her Majesty the Queen (Defendant)**

INDEXED AS: WESTCOAST ENERGY INC. v. CANADA (T.D.)

Trial Division, Denault J.—Vancouver, November 13 and 14, 1990; Ottawa, April 25, 1991.

*Income tax — Income calculation — S. 12(1)(x) requiring inclusion in income of reimbursement received in respect of cost of property — Action for negligence and breach of contract for manufacture and testing of defective pipeline settled — Settlement amount, equivalent to cost of replacing pipeline, not included in income — “Reimbursement” in s. 12(1)(x) not including damage award — Ordinary meaning “to repay” — Other legal relationships (i.e. agency, guaranty) contemplated by “reimbursement”, wherein flow of benefits between parties, distinguished — S. 12(1)(x) not intended to include case law on damage awards — Departure from previous law to remedy situation in Canada v. Consumers' Gas Co., [1987] 2 F.C. 60 (C.A.) — Not up to Court to remedy taxation inequity in that undepreciated capital cost of Class 10 property not reduced by damage award, but cost of replacing pipeline included therein.*

This was an appeal from a reassessment of the plaintiff's 1985 income tax return. Interprovincial Steel and Pipeline Corporation (IPSCO) had manufactured and tested a pipeline to transmit unprocessed gas for the plaintiff. Three years after installation the pipeline failed because of cracking on the inside weld of the pipe. The plaintiff built a new pipeline and included the costs of replacing the defective pipe in the undepreciated capital cost of its Class 10 property. It then commenced an action against IPSCO claiming damages for breach of contract and negligence. The case was settled, IPSCO paying the plaintiff approximately \$20 million in complete and full satisfaction of all claims. The plaintiff did not include the amount received from IPSCO in income, and did not reduce its undepreciated capital cost of Class 10 property. On reassessment the \$20 million was included in income, under subparagraph 12(1)(x)(iv), as reimbursement for the cost of the replacement pipe. Subparagraph 12(1)(x)(iv) requires that any amount received in the course of earning income from a business or property as reimbursement in respect of the cost of the property be included in income. The plaintiff suggested that the cases on taxing damage awards could be distinguished from what paragraph 12(1)(x) intended to capture through the word “reimbursement”, and argued that the measurement of the amount of the payment does not determine its character, and that the amount received was not a reimbursement under either the ordinary or legal meaning of the word. The defendant submit-

**Westcoast Energy Inc. (demanderesse)**

c.

**a Sa Majesté la Reine (défenderesse)**RÉPERTORIÉ: WESTCOAST ENERGY INC. c. CANADA (1<sup>re</sup> INST.)

Section de première instance, juge Denault—  
b Vancouver, 13 et 14 novembre 1990; Ottawa, 25 avril 1991.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — L'art. 12(1)(x) exige que le remboursement reçu à l'égard du coût d'un bien soit inclus dans le revenu — Règlement à l'amiable d'une action pour négligence et inexécution d'un contrat de fabrication et de mise à l'essai d'un gazoduc défectueux — Le montant de la transaction, qui équivaut au coût de remplacement du gazoduc, n'a pas été inclus dans le revenu — Les dommages-intérêts ne sont pas des «remboursements» au sens de l'art. 12(1)(x) — Le sens courant du mot «rembourser» est a «rendre» — Distinction faite avec d'autres rapports juridiques (c.-à-d. le mandat, le cautionnement) qui sont visés par le mot «remboursement» et qui supposent un échange d'avantages entre les parties — Le législateur n'avait pas l'intention d'inclure à l'art. 12(1)(x) la jurisprudence relative aux dommages-intérêts — Il s'agit d'une dérogation à la loi antérieure pour e corriger la situation qui existait dans l'arrêt Canada c. Consumers Gas Co., [1987] 2 C.F. 60 (C.A.) — Il n'appartient pas à la Cour de corriger l'iniquité fiscale créée par le fait que le montant accordé à titre de dommages-intérêts n'est pas soustrait de la fraction non amortie du coût en capital des biens de la catégorie 10 alors que le coût de remplacement du gazoduc f y est inclus.*

Il s'agit d'un appel d'une nouvelle cotisation relative à la déclaration d'impôt sur le revenu de 1985 de la demanderesse. L'Interprovincial Steel and Pipeline Corporation (IPSCO) a fabriqué et mis à l'essai pour la demanderesse un gazoduc devant servir à transporter du gaz non traité. Le gazoduc est g tombé en panne trois ans après son installation à cause d'un fendillement de la soudure à l'intérieur du gazoduc. La demanderesse a construit un nouveau gazoduc et a inclus les coûts engagés pour remplacer le tuyau défectueux dans la fraction non amortie du coût en capital de ses biens de la catégorie 10. Elle a ensuite introduit contre IPSCO une action en dommages-intérêts pour inexécution de contrat et négligence. L'affaire a h été réglée à l'amiable: IPSCO a versé à la demanderesse environ 20 millions de dollars en règlement complet et intégral de toutes les réclamations. La demanderesse n'a pas inclus la somme reçue d'IPSCO dans son revenu et elle n'a pas réduit la fraction non amortie du coût en capital de ses biens de catégorie 10. La demanderesse a fait l'objet d'une nouvelle cotisation i par laquelle la somme de 20 millions de dollars a été incluse dans son revenu en vertu du sous-alinéa 12(1)(x)(iv) à titre de remboursement du coût du tuyau de remplacement. Le sous-alinéa 12(1)(x)(iv) exige que toute somme reçue en tirant un revenu d'une entreprise ou d'un bien à titre de remboursement j à l'égard du coût d'un bien soit incluse dans le revenu. La demanderesse prétend qu'il y a lieu d'établir une distinction entre la jurisprudence relative à l'imposition des dommages-

ted that although the plaintiff sought compensation for the wrong committed, the replacement factor weighed heavily in its recourse against IPSCO; as the settlement did not admit liability, the plaintiff's action was in reimbursement, not damages; and, the use of "reimbursement" in paragraph 12(1)(x) incorporated recent tax law characterizing damages to a large extent as reimbursement. The issue was whether the settlement award was a "reimbursement" within subparagraph 12(1)(x)(iv).

*Held*, the appeal should be allowed.

The lawsuit against IPSCO was an action in damages for failure of the old pipeline and not in reimbursement. Its aim was to put the plaintiff in the same position as if IPSCO had built the pipeline according to the contract specifications. That there was no admission of liability did not prevent the payment from being a damage award. The only reason for the settlement payment was to remedy the wrong IPSCO had committed in constructing the old pipeline. That the measure of damages with respect to the old pipeline was based on what it cost to replace the pipeline and that the new pipeline was commenced before the action, did not change the character of the lawsuit. The replacement cost was a factor only in so far as it established the amount of damages.

"Reimbursement" does not include damage awards. Its ordinary meaning is "to repay". It contemplates other legal relationships than parties to a law suit (i.e. agency, guaranty), all of which involve a flow of benefits between the parties. There was here no flow of benefits. The plaintiff expended a sum of money to replace a defective pipeline emanating from a breach of contract. IPSCO had no legal obligation to pay back the money. Its legal obligation arose when the action was settled out of court.

As to legislative intent, paragraph 12(1)(x) was designed to capture the amount received for the cost of an asset by any reimbursement or similar payment that relates to the acquisition of the asset or the incurring of the expense. Parliament did not intend to include the case law on damage awards within paragraph 12(1)(x). It was not just another provision to include capital amounts in damage awards. It was a departure from previous law rather than a clarification of existing law as evidenced by the existence of a transitional provision. Moreover, the new section introduced a choice to the taxpayer either to reduce the undepreciated capital cost or include the amount in income. The word "reimbursement" was included to remedy the situation in *Canada v. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 F.C. 60 (C.A.), wherein the taxpayer was neither required to include in income payments from third parties in respect of certain

intérêts et ce que l'alinéa 12(1)(x) vise par le mot «reimbursement». Elle affirme que la détermination du montant du paiement n'en détermine pas la nature, et ajoute que la somme reçue ne constitue pas un remboursement au sens courant ou au sens juridique du terme. La défenderesse prétend que même si la demanderesse demande d'être indemnisée pour l'acte fautif qui a été commis, le facteur de remplacement compte beaucoup dans son recours contre IPSCO, que, comme la transaction ne comporte aucun aveu de responsabilité, l'action de la demanderesse est une action en remboursement et non une action en dommages-intérêts, et qu'en employant le mot «reimbursement» à l'alinéa 12(1)(x), le législateur a incorporé le droit fiscal récent qui qualifie dans une large mesure les dommages-intérêts de remboursements. Il s'agit de savoir si la somme reçue dans le cadre de la transaction constitue un «reimbursement» au sens du sous-alinéa 12(1)(x)(iv).

*Jugement*: l'appel devrait être accueilli.

Le procès intenté contre IPSCO est une action en dommages-intérêts introduite à la suite de la panne de l'ancien gazoduc et non une action en remboursement. Le procès vise à mettre la demanderesse dans la même position que si IPSCO avait construit le gazoduc conformément aux dispositions du contrat. Le fait qu'il n'y pas eu d'aveu de responsabilité n'empêche pas le paiement de constituer des dommages-intérêts. IPSCO a versé la somme dans le cadre de la transaction uniquement pour réparer le tort qu'elle avait causé en construisant l'ancien gazoduc. Le fait que le calcul des dommages-intérêts relatifs à l'ancien gazoduc était fondé sur le coût de remplacement du gazoduc et que la construction du nouveau gazoduc a été commencée avant l'action ne change en rien la nature du procès. Le coût de remplacement ne constituait un facteur que dans la mesure où il permettait d'établir le montant des dommages-intérêts.

Les dommages-intérêts ne sont pas des remboursements. Le sens courant du mot «rembourser» est «rendre». Il envisage des rapports juridiques différents de ceux qui existent entre les parties à un procès (c.-à-d. le mandat, le cautionnement) et qui supposent tous un échange d'avantages entre les parties. En l'espèce, il n'y a pas eu d'échange d'avantages. La demanderesse a dépensé une somme d'argent pour remplacer le gazoduc défectueux à la suite de l'inexécution d'un contrat. IPSCO n'était pas légalement tenue de rembourser l'argent dépensé. L'obligation légale qu'elle a contractée est née au moment où l'action a été réglée à l'amiable.

Quant à l'intention du législateur, l'alinéa 12(1)(x) vise à soustraire du montant reçu pour le coût d'un bien le remboursement ou paiement similaire qui se rapporte à l'acquisition d'un bien ou à l'engagement de la dépense. Le législateur fédéral n'avait pas l'intention d'inclure à l'alinéa 12(1)(x) la jurisprudence relative aux dommages-intérêts. Ce n'est pas simplement une autre disposition visant à inclure les montants de capital dans les dommages-intérêts. Cet alinéa constitue une dérogation à la loi antérieure et non une clarification de la loi existante, comme le démontre l'existence d'une disposition transitoire. En outre, le nouvel article permet au contribuable de choisir de réduire la fraction non amortie du coût en capital ou d'inclure le montant dans le revenu. Le mot «reimbursement» a été inclus pour corriger la situation qui existait dans l'arrêt *Canada c. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 C.F. 60 (C.A.) dans

pipeline relocations carried out at the latter's request nor to adjust its capital cost base.

Although there existed a taxation inequity in that the plaintiff was able to add the costs of rebuilding its pipeline to its undepreciated capital cost, but did not reduce its undepreciated capital cost by the amount recovered from IPSCO, the Court was not prepared to expand the legal meaning of "reimbursement" to make the tax system fair. Parliament could have been more specific if the intention was to include commercial damage awards in paragraph 12(1)(x).

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 3, 5(1), 9, 12(1)(x) (as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 6), 13(21)(c),(d),(f), 54(h)(iii), 248(1).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*The Queen v. Atkins* (1976), 68 D.L.R. (3d) 187; [1976] CTC 497; 76 DTC 6258; 13 N.R. 338 (F.C.A.); *Woodward Stores Ltd. v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 233; (1991), 91 DTC 5090 (F.C.T.D.).

##### DISTINGUISHED:

*Canada v. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 F.C. 60; [1987] 1 C.T.C. 79; (1986), 87 DTC 5508; 8 F.T.R. 321; 72 N.R. 206 (C.A.); affg [1986] 1 C.T.C. 380; (1986), 86 DTC 6132; 2 F.T.R. 30 (F.C.T.D.).

##### CONSIDERED:

*Henley v. Murray* (1949), 31 T.C. 351 (K.B.); *R. v. Consumers' Gas Company Ltd.*, [1984] 1 F.C. 779; [1984] CTC 83; (1983), 84 DTC 6058; 52 N.R. 106 (C.A.); *Bayker Construction Ltd. v. M.N.R.* (1974), 74 DTC 1236 (T.R.B.).

##### REFERRED TO:

*Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 Ex. C.R. 676; [1964] C.T.C. 294; (1964), 64 DTC 5184; *Johnston (R. M.) v. M.N.R.*, [1987] 2 C.T.C. 2374; (1987), 87 DTC 632 (T.C.C.); *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (Inspector of Taxes)*, [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.); *Courrier MH Inc v The Queen*, [1976] CTC 567; (1976), 76 DTC 6331 (F.C.T.D.); *R. v. Manley*, [1985] 2 F.C. 208; [1985] 1 CTC 186; (1985), 85 DTC 5150; 57 N.R. 364 (C.A.).

#### AUTHORS CITED

*Black's Law Dictionary*, 4th ed., St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1968, "reimburse".  
Budget 1985, *Canada Tax Service*, 2nd ed., Special

lequel la Cour a statué que le contribuable n'était pas tenu d'inclure dans son revenu les paiements reçus de tiers relativement à certains travaux de déplacement de pipelines effectués à la demande des tiers en question, ou de rectifier sa déduction pour amortissement.

<sup>a</sup> Bien qu'il existe une iniquité fiscale en raison du fait que la demanderesse a pu ajouter les coûts de reconstruction du gazoduc à la fraction non amortie de son coût en capital sans soustraire la somme qu'elle a obtenue d'IPSCO de la fraction non amortie de son coût en capital, la Cour n'est pas disposée à étendre le sens juridique du mot «reimbursement» pour rendre le système fiscal équitable. Le législateur fédéral aurait pu être plus précis s'il avait l'intention d'inclure les dommages-intérêts adjugés en matière commerciale à l'alinéa 12(1)(x).

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 3, 5(1), 9, 12(1)(x) (mod. par S.C. 1986, chap. 6, art. 6), 13(21)(c),(d),(f), 54(h)(iii), 248(1).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*La Reine c. Atkins* (1976), 68 D.L.R. (3d) 187; [1976] CTC 497; 76 DTC 6258; 13 N.R. 338 (C.A.F.); *Woodward Stores Ltd. c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 233; (1991), 91 DTC 5090 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

##### DISTINCTION FAITE AVEC:

*Canada c. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 C.F. 60; [1987] 1 C.T.C. 79; (1986), 87 DTC 5508; 8 F.T.R. 321; 72 N.R. 206 (C.A.); conf. [1986] 1 C.T.C. 380; (1986), 86 DTC 6132; 2 F.T.R. 30 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

##### DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Henley v. Murray* (1949), 31 T.C. 351 (K.B.); *R. c. Consumers' Gas Company Ltd.*, [1984] 1 C.F. 779; [1984] CTC 83; (1983), 84 DTC 6058; 52 N.R. 106 (C.A.); *Bayker Construction Ltd. c. M.R.N.* (1974), 74 DTC 1236 (C.R.I.).

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 R.C.É. 676; [1964] C.T.C. 294; (1964), 64 DTC 5184; *Johnston (R. M.) c. M.R.N.*, [1987] 2 C.T.C. 2374; (1987), 87 DTC 632 (C.C.I.); *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (Inspector of Taxes)*, [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.); *Courrier MH Inc c La Reine*, [1976] CTC 567; (1976), 76 DTC 6331 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *R. c. Manley*, [1985] 2 C.F. 208; [1985] 1 CTC 186; (1985), 85 DTC 5150; 57 N.R. 364 (C.A.).

#### DOCTRINE

*Black's Law Dictionary*, 4th ed., St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1968, «reimburse».  
Budget 1985, *Canada Tax Service*, 2nd ed., Special

Release, Toronto: DeBoo, May 23, 1985.  
 McGregor, Harvey, *McGregor on Damages*, 15th ed.  
 London: Sweet & Maxwell Ltd., 1988.  
*Shorter Oxford English Dictionary*, vol. II, 3rd ed.,  
 Oxford: Clarendon Press, 1978, "reimburse".

## COUNSEL:

*W. J. A. Mitchell, Q.C.* and *Karen R. Sharlow*  
 for plaintiff.  
*T. I. McAuley* for defendant.

## SOLICITORS:

*Thorsteinssons*, Vancouver, for plaintiff.  
*Deputy Attorney General of Canada* for  
 defendant.

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

DENAULT J.: This is an appeal from a reassessment by Revenue Canada of the plaintiff's corporate income tax return. It involves a sum of \$20,250,000 received by the plaintiff from Interprovincial Steel and Pipeline Corporation (hereinafter referred to as "IPSCO") in settlement of a court action. The parties have narrowed the issue to a question of whether the amount is a reimbursement pursuant to paragraph 12(1)(x) of the *Income Tax Act* (the "Act") [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 6)]. If the settlement award falls under paragraph 12(1)(x), it should have either been included in the plaintiff's corporate income or the undepreciated capital cost of the plaintiff should have been reduced by the amount received in the taxation year 1985.

FACTS

The facts are not in dispute and the material ones were agreed to by the parties.

The plaintiff is a company with its head office in Vancouver B.C. It is involved in buying unprocessed gas in B.C., Alberta, the Yukon and the Northwest Territories. It sells processed gas to customers in B.C. and the U.S. In 1977, the plaintiff required a line approximately 100 miles long to transmit unprocessed gas from a number of gas fields to its Pine River processing plant. The

Release, Toronto: DeBoo, May 23, 1985.  
 McGregor, Harvey, *McGregor on Damages*, 15th ed.,  
 London: Sweet & Maxwell Ltd. 1988.  
*Shorter Oxford English Dictionary*, vol II, 3rd ed.,  
 Oxford: Clarendon Press, 1978, «reimburse».

## AVOCATS:

*W. J. A. Mitchell, c.r.* et *Karen R. Sharlow*  
 pour la demanderesse.  
*T. I. McAuley* pour la défenderesse.

## PROCUREURS:

*Thorsteinssons*, Vancouver, 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 DENAULT: Il s'agit d'un appel d'une nouvelle cotisation par laquelle Revenu Canada a établi l'impôt sur le revenu de la compagnie demanderesse. Il met en cause une somme de 20 250 000 \$ que la demanderesse a reçue de l'Interprovincial Steel and Pipeline Corporation (ci-après appelée «IPSCO») en règlement d'une action en justice. Les parties ont limité le débat à la question de savoir si cette somme constitue un remboursement au sens de l'alinéa 12(1)x) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la «Loi») [S.C. 1970-71-72, chap. 63 (mod. par S.C. 1986, chap. 6, art. 6)]. Si la somme reçue au cours de l'année d'imposition 1985 dans le cadre de la transaction tombe sous le coup de l'alinéa 12(1)x), elle aurait dû soit être incluse dans le revenu de la compagnie demanderesse, soit être soustraite de la fraction non amortie du coût en capital.

LES FAITS

Les faits ne sont pas contestés et les parties se sont entendues sur ceux qui sont essentiels.

La demanderesse est une compagnie dont le siège social est situé à Vancouver (C.-B.). Ses activités consistent à acheter du gaz brut en Colombie-Britannique, en Alberta, au Yukon et dans les Territoires du Nord-Ouest. Elle vend du gaz épuré à des clients situés en Colombie-Britannique et aux États-Unis. En 1977, la demanderesse avait besoin d'un tuyau d'une longueur d'environ

line became known as the Grizzly Pipeline. The plaintiff hired IPSCO to manufacture and test the pipe to be used in the Grizzly Pipeline. The plaintiff installed the pipeline in 1978. The line was first used to transmit sweet gas and commencing January 1980, the pipe began to carry sour gas.

The Grizzly Pipeline failed on July 20, 1981 after which it was shut down for repair. It failed again on July 27, 1981 after which its use was restricted by the National Energy Board on the grounds of public safety. Both of these failures occurred as a result of cracking on the inside of the longitudinal weld of the pipe.

On March 29, 1982 the plaintiff's Board of Directors approved the expenditure to replace the Grizzly Pipeline after which the plaintiff constructed a new pipeline to carry out the transmission of sour gas on approximately 27 kilometres of the existing Grizzly Pipeline. The costs incurred by the plaintiff in replacing the defective pipe were included in the undepreciated capital cost of the plaintiff's Class 10 property.

The plaintiff commenced an action against IPSCO and others on May 4, 1982 alleging that the failed pipe was defective and did not meet contract specifications. It claimed damages for breach of contract, negligence and breach of duty of IPSCO to warn the plaintiff. The plaintiff's claim was estimated to be \$22,032,000. On October 30, 1985 before the trial, an agreement of release and settlement was entered into whereby the plaintiff was paid \$20,250,000 in complete and full satisfaction of all claims and demands set forth in the further amended statement of claim. Upon joint application by the plaintiff and IPSCO the terms of the agreement were incorporated by reference to an order of the Supreme Court of British Columbia on October 30, 1985 and entered on November 7, 1985.

100 milles pour transporter jusqu'à son usine de transformation de Pine River du gaz non traité provenant de plusieurs champs de gaz. Ce tuyau est désigné sous le nom de gazoduc Grizzly. La demanderesse a engagé IPSCO pour fabriquer et mettre à l'essai le tuyau qui devait être utilisé dans le gazoduc Grizzly. La demanderesse a installé le gazoduc en 1978. Le tuyau a d'abord été utilisé pour transporter du gaz non corrosif, puis, à partir de janvier 1980, du gaz sulfureux.

Le gazoduc Grizzly est tombé en panne le 20 juillet 1981, à la suite de quoi il a été fermé pour réparations. Il est à nouveau tombé en panne le 27 juillet 1981, après quoi son utilisation a été restreinte par l'Office national de l'énergie pour des raisons de sécurité publique. Ces deux pannes sont survenues à la suite d'un fendillement à l'intérieur de la soudure longitudinale du gazoduc.

Le 29 mars 1982, le conseil d'administration de la demanderesse a approuvé une dépense visant à remplacer le gazoduc Grizzly. La demanderesse a ensuite construit un nouveau gazoduc pour effectuer le transport du gaz sulfureux sur environ 27 kilomètres du gazoduc Grizzly existant. Les coûts engagés par la demanderesse pour remplacer le tuyau défectueux ont été inclus dans la fraction non amortie du coût en capital des biens de catégorie 10 de la demanderesse.

La demanderesse a introduit une action contre IPSCO et d'autres personnes le 4 mai 1982 en alléguant que le tuyau défectueux comportait des vices de fabrication et ne répondait pas aux stipulations du contrat. Elle a réclamé des dommages-intérêts pour inexécution de contrat, négligence et violation de l'obligation d'IPSCO d'avertir la demanderesse. La réclamation de la demanderesse était évaluée à 22 032 000 \$. Le 30 octobre 1985, avant le procès, une convention de désistement et de transaction a été signée. Aux termes de cette convention, la demanderesse a reçu 20 250 000 \$ en règlement complet et intégral de toutes les réclamations et demandes formulées dans la déclaration modifiée. À la suite d'une demande conjointe de la demanderesse et d'IPSCO, la Cour suprême de la Colombie-Britannique a prononcé le 30 octobre 1985 une ordonnance qui a été inscrite le 7 novembre 1985 par laquelle elle a donné acte de la convention.

In its income calculation for the 1985 taxation year, the plaintiff excluded the amount received from IPSCO as being damages, and therefore, not subject to taxation pursuant to any of the provisions of the Act. The plaintiff did not reduce the undepreciated capital cost of Class 10 property by the amount received by IPSCO.

By notice of reassessment dated August 2, 1989, Revenue Canada reassessed the plaintiff including in its income the amount of \$20,250,000 as "Reimbursement re: Grizzly Pipeline" alleging that this was an amount received by the plaintiff as a reimbursement in respect of the cost of replacement pipe in the Grizzly Pipeline and on that basis was required to be included in the income of the plaintiff for 1985 pursuant to subparagraph 12(1)(x)(iv) of the Act.

By notification filed the 21st day of September 1989, the plaintiff objected to the reassessment which the defendant confirmed November 8, 1989. The plaintiff appeals this reassessment.

### PLAINTIFF'S ARGUMENT

The plaintiff submits that the \$20,250,000 paid to the plaintiff by IPSCO was a payment of damages and as such it was not a reimbursement as the word is used in subparagraph 12(1)(x)(iv). The money was given to the plaintiff to compensate it for the defendant's wrongdoing. The plaintiff spent between 22 and 25 million dollars on putting in new pipe where the old pipe was damaged. The cause of action against IPSCO was for the damage that was done to the old pipe and it was based on breach of contract and negligence.

The plaintiff's reasoning is threefold. First, counsel for the plaintiff reviews the history of taxing damage awards and distinguishes these authorities from what paragraph 12(1)(x) was designed to capture through the word reimbursement. It draws the analogy between damages for personal injury. If damages are included in the word reimbursement, there is no distinction when

Dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1985, la demanderesse a exclu la somme reçue d'IPSCO au motif que cette somme constituait des dommages-intérêts, et par conséquent, qu'elle ne pouvait être imposée en vertu de l'une quelconque des dispositions de la Loi. La demanderesse n'a pas soustrait la somme reçue d'IPSCO de la fraction non amortie du coût en capital de ses biens de catégorie 10.

Par avis de nouvelle cotisation daté du 2 août 1989, Revenu Canada a établi de nouveau l'impôt dû par la demanderesse en incluant dans son revenu la somme de 20 250 000 \$ à titre de [TRANSDUCTION] «Remboursement. Objet: gazoduc Grizzly» au motif qu'il s'agissait d'une somme reçue par la demanderesse à titre de remboursement du coût d'un tuyau de remplacement installé dans le gazoduc Grizzly et au motif que cette somme devait pour cette raison être incluse dans le revenu de la demanderesse pour 1985 conformément au sous-alinéa 12(1)(x)(iv) de la Loi.

Par notification produite le 21 septembre 1989, la demanderesse s'est opposée à la nouvelle cotisation, que la défenderesse a confirmée le 8 novembre 1989. La demanderesse en appelle de cette nouvelle cotisation.

### THÈSE DE LA DEMANDERESSE

La demanderesse prétend que la somme de 20 250 000 \$ qu'IPSCO lui a payée était un paiement de dommages-intérêts et qu'en tant que telle, elle ne constituait pas un remboursement au sens où ce mot est employé au sous-alinéa 12(1)(x)(iv). L'argent a été remis à la demanderesse pour l'indemniser de l'acte fautif de la défenderesse. La demanderesse a dépensé entre 22 et 25 millions de dollars pour installer un nouveau tuyau à l'endroit où l'ancien tuyau avait été endommagé. La cause d'action contre IPSCO était fondée sur le dommage qui avait été causé à l'ancien tuyau et sur une inexécution de contrat et sur la négligence.

Le raisonnement de la demanderesse comporte trois volets. En premier lieu, l'avocat de la demanderesse passe en revue l'historique de l'imposition des dommages-intérêts et établit une distinction entre cette jurisprudence et ce que l'alinéa 12(1)(x) vise par le mot «remboursement». Il fait une analogie avec les dommages-intérêts accordés pour lésions corporelles. Si les dommages-intérêts sont

someone is injured by a truck and sues for damages.

The fact that it was a settlement award does not change its character as a damage award in law.<sup>1</sup> Furthermore, the agreement between Westcoast and IPSCO was incorporated by reference into an order of the B.C. Supreme Court. Therefore, it was a judgment.

Second, the measurement of the amount of the payment does not determine its character. The fact that the amount of the claim for damages was based on the cost to the plaintiff of putting itself in a right position does not change the character of the award which was damages for the wrongdoing committed by IPSCO against the plaintiff.

Third, it states that the amount received is not a reimbursement under either the ordinary or legal meaning of the word. The dictionary meaning of reimbursement is "to repay or make up to a (person) the sum expended: to repay, recompense (a person)". The damage award is distinguished from the ordinary meaning of the word reimbursement which connotes a restoration of a flow of benefits between the parties. IPSCO was not recompensing the plaintiff for any benefit IPSCO derived from an expenditure made by the plaintiff; IPSCO's payment was for the wrongdoing it had committed with respect to the old pipe. In other words it was not repaying an amount to the plaintiff, it was simply compensating for its own wrong.

Along this line of argument, Mr. Macintosh, the lawyer for the plaintiff in its suit against IPSCO, framed the action in breach of contract, negligence and failure of the duty to warn. In Mr. Macintosh's opinion, there was no basis for an action in reimbursement with respect to the new pipe. Therefore, the damages cannot be considered a reimbursement under subparagraph 12(1)(x)(iv) of the Act.

compris dans les «remboursements», il n'y a pas de différence lorsqu'une personne est blessée par un camion et qu'elle poursuit en dommages-intérêts.

<sup>a</sup> Le fait qu'il s'agissait d'une somme accordée dans le cadre d'une transaction ne change en rien sa nature de dommages-intérêts en droit<sup>1</sup>. Qui plus est, la Cour suprême de la Colombie-Britannique a donné acte de la convention conclue entre Westcoast et IPSCO. C'était donc un jugement.

<sup>b</sup> En deuxième lieu, la détermination du montant du paiement n'en détermine pas la nature. Le fait que le montant de la demande de dommages-intérêts était calculé d'après le coût supporté par la demanderesse pour se remettre dans la bonne position appropriée ne change pas la nature du montant adjugé, qui constituait des dommages-intérêts pour l'acte fautif commis par IPSCO contre la demanderesse.

<sup>c</sup> En troisième lieu, elle prétend que la somme reçue ne constitue pas un remboursement au sens courant ou au sens juridique du terme. Le dictionnaire donne la définition suivante de ce terme: [TRADUCTION] «Payer (qqch.) pour faire rentrer (quelqu'un) dans ses débours; rendre (à quelqu'un)». Les dommages-intérêts se distinguent du sens ordinaire du mot «remboursement», lequel <sup>d</sup> dénote le rétablissement d'un échange d'avantages entre les parties. IPSCO ne dédommageait pas la demanderesse en raison d'un avantage procuré à IPSCO à la suite d'une dépense faite par la demanderesse; le paiement d'IPSCO visait l'acte fautif qu'elle avait commis à l'égard de l'ancien tuyau. En d'autres termes, elle ne rendait pas une somme à la demanderesse, elle l'indemnisait simplement pour son propre acte fautif.

<sup>e</sup> Dans le même ordre d'idées, M<sup>e</sup> Macintosh, l'avocat qui occupe pour la demanderesse dans l'action intentée par celle-ci contre IPSCO, a formulé l'action comme une action en inexécution de contrat, en négligence et en manquement à l'obligation de prévenir. Selon M<sup>e</sup> Macintosh, il n'y a pas ouverture à une action en remboursement à l'égard du nouveau tuyau. Par conséquent, les dommages-intérêts ne peuvent être considérés comme un remboursement au sens du sous-alinéa <sup>f</sup> 12(1)(x)(iv) de la Loi.

<sup>1</sup> *Henley v. Murray* (1949), 31 T.C. 351 (K.B.), at p. 366.

<sup>1</sup> *Henley v. Murray* (1949), 31 T.C. 351 (K.B.), à la p. 366.

## DEFENDANT'S ARGUMENT

The defendant's position is that the \$20,250,000 was a reimbursement, and therefore taxable income pursuant to paragraph 12(1)(x) of the Act. It reads as follows:

12. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from a business or property such of the following amounts as are applicable:

(x) any amount (other than a prescribed amount) received by the taxpayer in the year, in the course of earning income from a business or property, from

(iv) as a reimbursement, contribution, allowance or as assistance, whether as a grant, subsidy, forgivable loan, deduction from tax, allowance or any other form of assistance, in respect of the cost of property or in respect of an expense

to the extent that the amount

(v) was not otherwise included in computing the taxpayer's income for the year or a preceding taxation year,

(vi) except as provided by subsection 127(11.1), does not reduce, for the purposes of this Act, the cost or capital cost of the property or the amount of the expense, as the case may be,

(vii) does not reduce pursuant to subsection 13(7.4) or paragraph 53(2)(s), the cost or capital cost of the property, as the case may be, or

(viii) may not reasonably be considered to be a payment in respect of the acquisition by the payor or the public authority of an interest in the taxpayer, his business or his property.

The defendant's submission centres around its interpretation of the section. The purpose of the section is to require a taxpayer to apply reimbursements against either the costs of the property by reducing the undepreciated capital cost or alternatively to have the amount included in income.

This section was implemented in response to certain court cases, in particular *Consumers' Gas*<sup>2</sup> in which the taxpayer was in the business of

<sup>2</sup> *Canada v. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 F.C. 60 (C.A.). The Federal Court of Appeal decided in *R. v. Consumers' Gas Company Ltd.*, [1984] 1 F.C. 779 that the reimbursements did not affect the undepreciated capital cost. In the 1987 case, the Federal Court of Appeal upheld the Federal Court Trial Division [1986] 1 C.T.C. 380 finding that reimbursements do not have to be included in the taxpayer's income.

## THÈSE DE LA DÉFENDERESSE

La défenderesse soutient que la somme de 20 250 000 \$ était un remboursement et qu'elle constituait par conséquent un revenu imposable aux termes de l'alinéa 12(1)x) de la Loi, dont voici le libellé:

12. (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien, au cours d'une année d'imposition, les sommes appropriées suivantes:

x) un montant (à l'exclusion d'un montant prescrit) reçu par le contribuable dans l'année, en tirant un revenu d'une entreprise ou d'un bien,

(iv) à titre de remboursement, contribution ou indemnité ou à titre d'aide, sous forme de prime, subvention, prêt à remboursement conditionnel, déduction de l'impôt, indemnité ou sous toute autre forme, à l'égard du coût d'un bien ou à l'égard d'une dépense,

dans la mesure où:

(v) le montant n'est pas déjà inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure,

(vi) il ne réduit pas, pour l'application de la présente loi, le coût ou coût en capital du bien ou le montant de la dépense, selon le cas, sous réserve du paragraphe 127(11.1),

(vii) il ne réduit pas, conformément au paragraphe 13(7.4) ou à l'alinéa 53(2)s), le coût ou coût en capital du bien, selon le cas, ou

(viii) il ne peut être raisonnablement considéré comme un paiement fait au titre de l'acquisition par le débiteur ou par l'organisme public d'un droit sur le contribuable, dans son entreprise ou dans son bien.

La thèse de la défenderesse tourne autour de l'interprétation qu'elle donne de cet article. L'article a pour objet d'obliger le contribuable soit à déduire les remboursements du coût des biens en réduisant la fraction non amortie du coût en capital soit à inclure le montant dans le revenu.

Cet article a été adopté en réponse à certaines décisions judiciaires, notamment l'arrêt *Consumers' Gas*<sup>2</sup>, dans lequel le contribuable s'occupait

<sup>2</sup> *Canada c. Consumers' Gas Co.*, [1987] 2 C.F. 60 (C.A.). La Cour d'appel fédérale a décidé, dans l'arrêt *R. c. Consumers' Gas Company Ltd.*, [1984] 1 C.F. 779, que les remboursements n'avaient pas d'incidence sur la fraction non amortie du coût en capital. Dans l'arrêt de 1987, la Cour d'appel fédérale a confirmé le jugement par lequel la Section de première instance de la Cour fédérale avait conclu ([1986] 1 C.T.C. 380) qu'il n'était pas nécessaire d'inclure les remboursements dans le revenu du contribuable.

distributing natural gas. The taxpayer received certain payments from third parties in respect of certain pipeline relocation carried out at the latter's request. The taxpayer treated the reimbursements as capital receipts which resulted in reducing the annual depreciation of the assets and the taxpayer's income was higher than it would have been had the reimbursements been taken into account. The Federal Court of Appeal held that 1) the corporation was not required to include that amount in its income and 2) it was also not required to adjust its capital cost base. This decision created an inequity to which Parliament addressed its attention. This is evidenced by the budget speech for 1985:

It is a generally accepted commercial principal [*sic*] that the cost of an asset or the amount of an expense should be reduced by any reimbursement or similar payment received that relates to the acquisition of the asset or the incurring of the expense. For example, a commercial tenant who was reimbursed by a landlord for part or all of the cost of making leasehold improvements would subtract the payment in computing the cost of such property. A similar result would arise with respect to the manufacturers' rebates.

Recent court decisions have indicated that this principle [*sic*] may not apply for all income tax purposes.

The budget proposes to require that all payments in the nature of reimbursements or inducements in respect of the acquisition of an asset or the incurring of a deductible expense be included in income for tax purposes unless the recipient elects to reduce the cost basis of the related property or the amount of related expense.<sup>3</sup>

Since Parliament directed its mind to solving this inequity, the plaintiff must either include the \$20,250,000 as income or adjust its capital cost base.

In support of its position, the defendant submits that the evidence indicates that the replacement cost and reimbursement of the old pipe were inextricably linked. In other words while the plaintiff sued for the wrong committed by IPSCO and sought compensation for its wrong, the replacement factor weighed heavily in its cost summaries for the pipe replacement and in its recourse against IPSCO. The defendant refers to the position paper prepared by Mr. Kavanagh who is the Vice President of Engineering and Construction at

<sup>3</sup> Budget 1985, *Canada Tax Service*, Special Release, May 23, 1985, at p. 79.

de la distribution de gaz naturel. Le contribuable recevait certains paiements de la part de tiers relativement à certains travaux de déplacement de pipelines effectués à la demande de ces derniers. Le contribuable a considéré les remboursements comme des rentrées de capital, ce qui a eu pour effet de réduire l'amortissement annuel des biens. Le revenu du contribuable s'en est trouvé plus élevé qu'il ne l'aurait été si l'on avait tenu compte des remboursements. La Cour d'appel fédérale a statué que 1) la compagnie n'était pas tenue d'inclure cette somme dans son revenu et 2) elle n'était pas non plus tenue de rectifier sa déduction pour amortissement. Cette décision a créé une iniquité sur laquelle le législateur fédéral s'est penché, comme en fait foi le discours du budget de 1985:

[TRADUCTION] C'est un principe commercial généralement accepté que le coût d'un bien ou le montant d'une dépense devraient être diminués du remboursement ou paiement similaire qui a été reçu et qui se rapporte à l'acquisition du bien ou à l'engagement de la dépense. Par exemple, un locataire commercial qui a été remboursé par un propriétaire d'une partie ou de la totalité du coût des améliorations locatives qu'il a effectuées soustrairait le paiement lors du calcul du coût de ce bien. Il en irait de même dans le cas des rabais du fabricant.

Il ressort de la jurisprudence récente en la matière que ce principe peut ne pas s'appliquer à toutes les fins fiscales.

Le budget propose d'exiger que tous les paiements de la nature d'un remboursement ou d'un paiement incitatif se rapportant à l'acquisition d'un bien ou à l'engagement d'une dépense déductible soient inclus dans le revenu aux fins de l'impôt à moins que le bénéficiaire ne choisisse de réduire le prix de base du bien qui s'y rapporte ou le montant de la dépense qui s'y rapporte<sup>3</sup>.

Étant donné que le législateur fédéral s'est attaqué au règlement de cette iniquité, la demanderesse doit inclure la somme de 20 250 000 \$ dans son revenu ou rectifier sa déduction pour amortissement.

À l'appui de sa thèse, la défenderesse prétend que la preuve indique que le coût de remplacement et le remboursement de l'ancien tuyau sont inextricablement liés. En d'autres termes, même si la demanderesse a intenté une action fondée sur l'acte fautif commis par IPSCO et qu'elle demande d'en être indemnisée, le facteur de remplacement comptait beaucoup dans sa récapitulation du coût de remplacement du tuyau et dans son recours contre IPSCO. La défenderesse cite le document d'orientation rédigé par M. Kavanagh,

<sup>3</sup> Budget 1985, *Canada Tax Service*, communiqué spécial du 23 mai 1985, à la p. 79.

Westcoast. He recommended that “[r]ecourse be sought from IPSCO for the replacement of the pipe and installation for all of the pipeline constructed . . .”.

Furthermore, the defendant submits that the settlement does not make any admission of liability. This supports the conclusion that the plaintiff’s action was in reimbursement and not damages.

With respect to the plaintiff’s argument that the amount represents a damage award and is therefore not taxable, the defendant argues that whether it is labelled a reimbursement or damages does not matter, because recent tax law goes beyond this distinction to characterize damages as reimbursements to a large extent.

The defendant withdrew its alternative arguments. It had alternatively argued that the \$20,250,000 constituted compensation for property injuriously affected or compensation for property damages pursuant to paragraphs 13(21)(c), 13(21)(d) and 13(21)(f) [as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 3; 1977-78, c. 1, s. 6] and that it therefore should reduce the undepreciated capital cost claimed by the plaintiff. It withdrew its further alternative argument that the amount is taxable as compensation for repairing damaged property pursuant to paragraph 12(1)(f). Therefore, the sole issue in this trial is whether the \$20,250,000 is a reimbursement pursuant to subparagraph 12(1)(x)(iv).

## FINDINGS

In an income tax appeal by the taxpayer, the onus is on the plaintiff to discharge the basis of the Minister’s assessment.<sup>4</sup> In the present appeal, Revenue Canada took the view that the amount received from IPSCO was intended to reimburse the plaintiff for the cost of the new pipe and not for the damages relating to the cost of the old pipe

<sup>4</sup> *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 Ex. C.R. 676; *Johnston (R. M.) v. M.N.R.*, [1987] 2 C.T.C. 2374 (T.C.C.).

le vice-président du service de l’ingénierie et de la construction de Westcoast. Il a recommandé [TRANSDUCTION] «que l’on s’adresse à IPSCO pour le remplacement du tuyau et l’installation de tout le a gazoduc construit [ . . . ]»

De plus, la défenderesse prétend que la transaction ne comporte aucun aveu de responsabilité, ce qui appuie la conclusion que l’action de la demanderesse est une action en remboursement et non b une action en dommages-intérêts.

Quant à l’argument de la demanderesse suivant lequel la somme payée représente des dommages-intérêts et qu’elle n’est donc pas imposable, la défenderesse fait valoir qu’il importe peu qu’on la qualifie de remboursement ou de dommages-intérêts, parce que le droit fiscal récent va au-delà de cette distinction et qualifie dans une large mesure d les dommages-intérêts de remboursements.

La défenderesse a retiré ses moyens subsidiaires. Elle avait soutenu à titre subsidiaire que la somme de 20 250 000 \$ constituait une indemnité afférente à des biens ayant subi un préjudice ou une indemnité afférente aux dommages causés à des biens au sens des alinéas 13(21)c), 13(21)d) et 13(21)f) [mod. par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 3; 1977-78, chap. 1, art. 6] et qu’elle devait par conséquent réduire la fraction non amortie du coût en capital réclamée par la demanderesse. Elle a retiré l’autre moyen subsidiaire par lequel elle prétendait que la somme en question était imposable en vertu de l’alinéa 12(1)f) à titre d’indemnité visant à réparer des dommages causés à des biens. Par conséquent, la seule question en litige dans le présent procès est celle de savoir si la somme de 20 250 000 \$ constitue un remboursement au sens du sous-alinéa 12(1)x)(iv).

## CONCLUSIONS

Dans un appel interjeté par le contribuable en matière d’impôt sur le revenu, c’est au demandeur qu’il incombe de démontrer que la cotisation du ministre est mal fondée<sup>4</sup>. Dans le présent appel, Revenu Canada a adopté le point de vue selon lequel la somme reçue d’IPSCO visait à rembourser à la demanderesse le coût du nouveau tuyau et

<sup>4</sup> *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 R.C.É. 676; *Johnston (R. M.) c. M.N.R.*, [1987] 2 C.T.C. 2374 (C.C.I.).

and secondly that the amount received was not damages, but was a reimbursement.

Having reviewed the evidence, including the testimonies of Messrs. Kavanagh and Macintosh, I have reached the conclusion that the lawsuit against IPSCO was an action in damages and not in reimbursement. I find as a fact that it was an action for breach of contract and negligence.

Counsel for the defendant emphasized the fact that the release and settlement agreement with IPSCO made no admission of liability. However, for several reasons, this argument does not support his submission that the action was one for reimbursement. Rarely does a settlement agreement make any admission of liability. Mr. Macintosh indicated in his testimony that the main concern was a clause in the contract limiting IPSCO's liability to the cost of the pipeline. In the action, Westcoast attempted to recover all of the costs including the replacement of the damaged pipeline, as well as the cost of all of the research and studies that it had conducted. In short, the objective of the lawsuit was to put Westcoast in the same position as if IPSCO had built the pipeline according to the contract specifications. The limitation of liability clause was one of the motivating factors to settle the matter out of court because Westcoast was concerned that the Court might apply the clause, thereby reducing the claim. However, Mr. Macintosh testified that he is certain that the plaintiff would have obtained judgment at trial.

As a legal principle, the fact that there was no admission of liability does not prevent the payment from being an award for a damage claim.<sup>5</sup> In *Her Majesty the Queen v. Atkins*,<sup>6</sup> J. J. (as he then was) reiterated the legal principle as follows:

<sup>5</sup> *Supra*, note 1 at pp. 366-367.

<sup>6</sup> *The Queen v. Atkins* (1976), 68 D.L.R. (3d) 187 (F.C.A.), at pp. 188-189.

non à l'indemniser des dommages découlant du coût de l'ancien tuyau et, en second lieu, que la somme reçue ne constituait pas des dommages-intérêts, mais un remboursement.

a

Après avoir examiné la preuve, et notamment les témoignages de MM. Kavanagh et Macintosh, j'en suis arrivé à la conclusion que le procès intenté contre IPSCO est une action en dommages-intérêts et non une action en remboursement. Je conclus qu'il s'agit d'une action fondée sur une inexécution de contrat et sur la négligence.

b

L'avocat de la défenderesse souligne le fait que la convention de désistement et de transaction conclue avec IPSCO ne contient aucun aveu de responsabilité. Cependant, pour diverses raisons, cet argument n'appuie pas sa prétention que l'action est une action en remboursement. Il est rare qu'une transaction contienne un aveu de responsabilité. M. Macintosh a précisé dans son témoignage que la principale préoccupation portait sur une clause du contrat qui limitait la responsabilité d'IPSCO à l'égard du coût du gazoduc. Dans son action, Westcoast tentait de récupérer la totalité des coûts, y compris celui du remplacement du gazoduc endommagé, ainsi que le coût de toutes les recherches et études auxquelles elle avait procédé. En résumé, le procès visait à mettre Westcoast dans la même position que si IPSCO avait construit le gazoduc conformément aux dispositions du contrat. La clause de limitation de responsabilité est l'un des facteurs qui ont motivé les parties à régler l'affaire à l'amiable, parce que Westcoast craignait que la Cour applique la clause, réduisant ainsi la réclamation. M. Macintosh a cependant témoigné qu'il était certain que la demanderesse aurait obtenu gain de cause au procès.

c

d

e

f

g

h

Sur le plan des principes juridiques, le fait qu'il n'y a pas eu d'aveu de responsabilité n'empêche pas le paiement d'être une indemnité accordée en règlement d'une action en dommages-intérêts.<sup>5</sup> Dans l'arrêt *Sa Majesté la Reine c. Atkins*<sup>6</sup>, le juge J. J. (qui était alors juge en chef) a répété le principe juridique dans les termes suivants:

<sup>5</sup> *Supra*, note 1, aux p. 366 et 367.

<sup>6</sup> *La Reine c. Atkins* (1976), 68 D.L.R. (3d) 187 (C.A.F.), aux p. 188 et 189.

Once it is conceded, as the appellant does, that the respondent was dismissed "without notice", moneys paid to him (pursuant to a subsequent agreement) "in lieu of notice of dismissal" cannot be regarded as "salary", "wages" or "remuneration" or as a benefit "received or enjoyed by him ... in respect of, in the course of, or by virtue of the office or employment". Moneys so paid (*i.e.*, "in lieu of notice of dismissal") are paid in respect of the "breach" of the contract of employment and are not paid as a benefit under the contract or in respect of the relationship that existed under the contract before that relationship was wrongfully terminated. The situation is not altered by the fact that such a payment is frequently referred to as so many months' "salary" in lieu of notice.

In the present case, even if it was settled, the British Columbia Supreme Court issued an order requiring the defendant IPSCO to pay the impugned sum "in complete and full satisfaction of all claims". Therefore, the overwhelming evidence shows that IPSCO was paying the \$20,250,000 for the wrong it had committed in constructing the old pipeline. There is no other reason why IPSCO would give the plaintiff this sum of money.

This finding is consistent with the intention of damage awards. Harvey McGregor in his treatise *McGregor on Damages*<sup>7</sup> demonstrates the historical object of an award of damages:

The object of an award of damages is to give the plaintiff compensation for the damage, loss or injury he has suffered.

And later on [at pages 7-8] he elaborates:

The statement of the general rule from which one must always start in resolving a problem as to the measure of damages, a rule equally applicable to tort and contract, has its origin in the speech of Lord Blackburn in *Livingstone v. Rawyards Coal Co.* He there defined the measure of damages as "that sum of money which will put the party who has been injured, or who has suffered, in the same position as he would have been in if he had not sustained the wrong for which he is now getting his compensation or reparation."

In the present case, the amount received by the plaintiff from IPSCO went towards putting it in the same position that it should have been in if the latter had not committed the wrong in the first place. The fact that the cost of replacing the

<sup>7</sup> McGregor, H. *McGregor on Damages*, (1988) London: Sweet & Maxwell Ltd., 15th ed., at p. 7.

En admettant, comme le fait l'appelante, que l'intimé a été congédié «sans préavis», on ne peut considérer les sommes d'argent qui lui ont été payées (à la suite d'une entente subséquente) pour tenir «lieu de préavis» de congédiement comme un «traitement», «salaire» ou «rémunération», ou comme des prestations «qu'il reçoit ou dont il jouit [...] à l'égard, dans le cours ou en vertu de la charge ou de l'emploi». Les sommes payées à cet égard (c.-à-d. pour tenir «lieu de préavis») l'ont été à cause de la «rupture» du contrat d'emploi et non pas en tant que prestations qui découlent du contrat ou de la relation qui existait en vertu du contrat avant que cette relation ne prenne fin de façon injustifiée. Le fait que l'on se réfère souvent à ce paiement en parlant de tant de mois de «salaire» qui tiennent lieu de préavis ne change rien à la situation.

En l'espèce, même s'il y a eu transaction, la Cour suprême de la Colombie-Britannique a prononcé une ordonnance enjoignant à la défenderesse IPSCO de payer la somme contestée [TRADUCTION] «en règlement complet et intégral de toutes les réclamations». Par conséquent, la preuve démontre à l'évidence qu'IPSCO versait la somme de 20 250 000 \$ pour le tort qu'elle avait causé en construisant l'ancien gazoduc. Il n'y a aucune autre raison pour laquelle IPSCO donnerait à la demanderesse cette somme d'argent.

Cette conclusion s'accorde avec l'objet des dommages-intérêts. Dans son traité intitulé *McGregor on Damages*<sup>7</sup>, Harvey McGregor démontre l'objectif historique des dommages-intérêts:

[TRADUCTION] Les dommages-intérêts ont pour objet d'indemniser le demandeur du dommage, de la perte ou du préjudice qu'il a subis.

Il poursuit plus loin [aux pages 7 et 8] en expliquant:

[TRADUCTION] L'énoncé de la règle générale de laquelle on doit toujours partir pour résoudre un problème en matière de calcul des dommages-intérêts — règle qui s'applique autant en matière délictuelle qu'en matière contractuelle — tire son origine des propos formulés par lord Blackburn dans l'arrêt *Livingstone v. Rawyards Coal Co.* Dans cet arrêt, le juge a statué que les dommages-intérêts à accorder correspondent à «la somme d'argent qui mettra la personne qui a subi un préjudice dans la même situation que celle dans laquelle elle aurait été si elle n'avait pas subi le préjudice pour lequel elle obtient maintenant une indemnité ou une réparation».

En l'espèce, la somme que la demanderesse a reçue d'IPSCO a contribué à la remettre dans la même situation que celle dans laquelle elle aurait dû être si IPSCO n'avait pas commis le tort au départ. Le fait que le coût de remplacement du

<sup>7</sup> McGregor, H. *McGregor on Damages*, (1988) London: Sweet & Maxwell Ltd, 15th ed., à la p. 7.

pipeline weighed heavily in the cost summaries for the pipeline replacement does not change the character of the award which is the crucial factor. In this case, the measure of damages with respect to the old pipe is based on what it cost to replace the pipeline. The fact that Mr. Kavanagh once recommended that "recourse be sought from IPSCO for the replacement of the pipe and for installation for all of the pipeline" does not change the character of the lawsuit. The lawsuit against IPSCO was in relation to the failure of the old pipe. The replacement cost was a factor only in so far as it established the amount of damages.

Having found that the \$20,250,000 received by the plaintiff from IPSCO was an award of damages, the question is whether the word damages falls within the meaning of reimbursement as set out in subparagraph 12(1)(x)(iv).

Both parties in their oral arguments have referred to jurisprudence on the issue of including damage awards as taxable income. I will review briefly the history of damage awards. The issue is the relationship between previous case law relating to the taxation of an award of damages and paragraph 12(1)(x).

Prior to 1971, there was no taxation on capital gains income. Thereafter, the question of whether a damage award was taxable focused on the issue of whether the amount was for income or for capital. In 1972, the new *Income Tax Act* began to tax capital gains, and more specifically some types of damage awards. Subparagraph 54(h)(iii) defines "proceeds of disposition" as including compensation for property destroyed.

If the damage award was compensation for loss of profits, it was taxable. The reason for this rule was that the performance of a business contract will result in income and accordingly damages for non-performance will also be income, thereby attracting taxation consequences. On the other hand if the contract was of sufficient importance to constitute part of the company's business structure, compensation paid on its termination was

gazoduc comptait beaucoup dans la récapitulation du coût de remplacement du gazoduc ne change pas la nature du montant adjudgé, lequel constitue le facteur crucial. En l'espèce, le calcul des dommages-intérêts relatifs à l'ancien tuyau se fonde sur le coût de remplacement du gazoduc. Le fait que M. Kavanagh ait déjà recommandé que «l'on s'adresse à IPSCO pour le remplacement du tuyau et l'installation de tout le gazoduc» ne change en rien la nature du procès. Le procès intenté contre IPSCO porte sur la défaillance de l'ancien tuyau. Le coût de remplacement ne constituait un facteur que dans la mesure où il permettait d'établir le montant des dommages-intérêts.

Comme j'ai conclu que les 20 250 000 \$ que la demanderesse a reçus d'IPSCO étaient des dommages-intérêts, il s'agit de savoir si les mots «dommages-intérêts» répondent à la définition du terme «remboursement» qu'on trouve au sous-alinéa 12(1)(x)(iv).

Au cours du débat, les deux parties ont cité de la jurisprudence portant sur la question de l'inclusion des dommages-intérêts à titre de revenu imposable. Je passerai brièvement en revue l'historique des dommages-intérêts. La question en litige porte sur le rapport entre la jurisprudence antérieure relative à l'imposition des dommages-intérêts et l'alinéa 12(1)(x).

Avant 1971, le revenu tiré de gains en capital n'était pas imposé. Par la suite, la question de savoir si les dommages-intérêts étaient imposables tournait autour de la question de savoir si la somme était imputable au revenu ou au capital. En 1972, la nouvelle *Loi de l'impôt sur le revenu* a commencé à imposer les gains en capital, et plus spécialement certains types de dommages-intérêts. Le sous-alinéa 54(h)(iii) assimile toute indemnité afférente à la destruction de biens à un «produit de disposition».

Si les dommages-intérêts visaient à réparer un manque à gagner, ils étaient imposables. La raison d'être de cette règle s'explique par le fait que l'exécution d'un contrat commercial donne lieu à un revenu et que, par conséquent, les dommages-intérêts versés pour l'inexécution constituent également un revenu, comportant de ce fait des incidences fiscales. En revanche, si le contrat était suffisamment important pour constituer une partie de

capital in nature and not taxable. An example of a taxable damage award was in *Bayker Construction*,<sup>8</sup> wherein the taxpayer was compensated for its loss of inventory or loss of profits. The damage award was considered income from the conduct of the taxpayer's business. On the other hand, the termination of a mail transportation contract materially crippled the structure of a delivery company's profit-making apparatus.<sup>9</sup> The Court found that the compensation award was capital in nature and not taxable.

In *The Queen v. Atkins*, the taxpayer received a lump sum amount for wrongful dismissal. The Federal Court of Appeal held that damages for wrongful dismissal were not salary pursuant to subsection 5(1) of the Act.<sup>10</sup> Parliament changed the Act; in 1980 [S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 128], the definition of "retiring allowance" was amended to include an amount received "(b) in respect of a loss of an office or employment of a taxpayer, whether or not received as, on account or in lieu of payment of, damages or pursuant to an order or judgment of a competent tribunal".

Counsel for the defendant has referred me to the *R. v. Manley*<sup>11</sup> which involved the issue of damages for breach of warranty of authority. The issue was whether the damages for breach of warranty of authority were required to be included as income pursuant to sections 3, 9 and 248(1) of the Act. The issue was characterized as whether the taxpayer's income was profit from an adventure in the nature of trade. The Federal Court of Appeal held that it was. It applied the test articulated by Lord Diplock in *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (Inspector of Taxes)*,

<sup>8</sup> *Bayker Construction Ltd. v. M.N.R.* (1974), 74 DTC 1236 (T.R.B.).

<sup>9</sup> *Courrier MH Inc v The Queen*, [1976] CTC 567 (F.C.T.D.).

<sup>10</sup> *Supra*, note 6.

<sup>11</sup> *R. v. Manley*, [1985] 2 F.C. 208 (C.A.).

la structure commerciale de la compagnie, l'indemnité versée à sa résiliation était considérée comme étant afférente au capital et comme non imposable. On trouve un exemple de dommages-intérêts imposables dans la décision *Bayker Construction*<sup>8</sup>, dans laquelle le contribuable a été indemnisé de la perte de son inventaire ou de son manque à gagner. Les dommages-intérêts ont été considérés comme un revenu tiré de l'entreprise du contribuable. Par contre, dans une affaire où la résiliation d'un contrat de transport du courrier paralysait matériellement la structure du processus de réalisation de bénéfices d'une compagnie de livraison<sup>9</sup>, la Cour a conclu que le montant adjugé à titre d'indemnité était imputable au capital et qu'il n'était pas imposable.

Dans l'affaire *La Reine c. Atkins*, le contribuable avait reçu un montant forfaitaire à la suite d'un congédiement injustifié. La Cour d'appel fédérale a statué que les dommages-intérêts versés pour le congédiement injustifié ne constituaient pas un salaire au sens du paragraphe 5(1) de la Loi<sup>10</sup>. Le législateur fédéral a modifié la Loi en 1980 [S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 128] en modifiant la définition de l'expression «allocation de retraite» pour inclure les sommes reçues «(b) à l'égard de la perte par un contribuable d'une charge ou d'un emploi, qu'elle ait été reçue ou non à titre ou au titre de dommages ou conformément à une ordonnance ou sur jugement d'un tribunal compétent».

L'avocat de la défenderesse m'a cité l'arrêt *R. c. Manley*<sup>11</sup> qui portait sur la question des dommages-intérêts pour assertion fautive de la qualité d'agent. Le débat tournait autour de la question de savoir si les dommages-intérêts accordés pour assertion fautive de la qualité d'agent devaient être inclus dans le revenu aux termes des articles 3 et 9 et du paragraphe 248(1) de la Loi. On a considéré que le point litigieux portait sur la question de savoir si le revenu du contribuable constituait un bénéfice provenant d'une affaire de caractère commercial. La Cour d'appel fédérale a répondu par

<sup>8</sup> *Bayker Construction Ltd. c. M.R.N.* (1974), 74 DTC 1236 (C.R.I.).

<sup>9</sup> *Courrier MH Inc c La Reine*, [1976] CTC 567 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

<sup>10</sup> *Supra*, note 6.

<sup>11</sup> *R. c. Manley*, [1985] 2 C.F. 208 (C.A.).

[[1967] 2 All E.R. 124 (C.A.), at page 134], which is as follows:

Where pursuant to a legal right, a trader receives from another person compensation for the trader's failure to receive a sum of money which, if it had been received, would have been credited to the amount of profits, (if any) arising in any year from the trade carried on by him at the time when the compensation is so received, the compensation is to be treated for income tax purposes in the same way as that sum of money would have been treated if it had been received instead of the compensation.

And further on, Lord Diplock stated:

If the solution to the first problem is that the compensation was paid for the failure of the trader to receive a sum of money, the second problem involved is to decide whether, if that sum of money has been received by the trader, it would have been credited to the amounts of profits (if any) arising in any year from the trade carried on by him at the date of receipt, i.e., would have been what I shall call for brevity an income receipt of that trade.

Counsel for the defendant submits that this case is authority for the legal position that damage awards are taxable. His reasoning is that damage awards are split into two parts, the income stream and the capital stream. If an award falls within the income stream, and it can be proven that the damages relate to lost profits, or for example, salary, then it attracts taxation. However, if the award falls within the capital stream, the issue is not as clear cut. There are clear cut examples such as damages relating to a capital gain which attract taxation. With the issue of capital, the issue is more complicated, and there are various provisions in the Act which include capital damage awards as taxable income. In the defendant's submission, paragraph 12(1)(x) is the most recent provision to tax capital stream damage awards. Effectively what he is arguing is that the word reimbursement in paragraph 12(1)(x) incorporates the case law on taxing damage awards in the capital stream of income. However, it is necessary to examine the plain and ordinary meaning of the word reimbursement, as well as the legislative intent in enacting paragraph 12(1)(x).

To recapitulate, the relevant portions are as follows:

l'affirmative à cette question. Elle a appliqué le critère suivant que lord Diplock a posé dans l'arrêt *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (Inspector of Taxes)* [[1967] 2 All E.R. 124 (C.A.), à la page 134]:

[TRADUCTION] Chaque fois qu'un commerçant reçoit, en vertu d'un droit, de quelqu'un d'autre, une indemnité au lieu d'une somme d'argent qui aurait été comptabilisée dans les profits réalisés au cours d'une année, dans le commerce qu'il exploitait à l'époque où il a reçu l'indemnité, il y a lieu de traiter cette indemnité pour fin d'impôt de la même manière que la somme d'argent l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacée.

Et plus loin, lord Diplock déclare:

[TRADUCTION] Si l'on conclut que l'indemnité a été payée au commerçant parce qu'il n'a pas reçu une certaine somme d'argent, la deuxième question qui se pose est de savoir si cette somme, eut-elle été versée au commerçant, aurait été comptabilisée dans les profits réalisés, au cours d'une année, dans le commerce qu'il exploitait au moment du versement, c'est-à-dire, pour être bref, aurait-elle constitué ce que j'appellerais un produit de ce commerce.

L'avocat de la défenderesse soutient que cet arrêt appuie le principe juridique que les dommages-intérêts sont imposables. Son raisonnement est que les dommages-intérêts se scindent en deux parties, le volet «revenu» et le volet «capital». Si une indemnité fait partie du volet revenu, et que l'on peut prouver que les dommages-intérêts se rapportent au manque à gagner ou, par exemple, au salaire, elle donne lieu à une imposition. Cependant, si l'indemnité fait partie du volet capital, la question n'est pas aussi nettement définie. Il existe des exemples précis comme celui des dommages-intérêts qui se rapportent à un gain en capital et qui sont imposables. Dans le cas du capital, la question est plus complexe, et il existe diverses dispositions de la Loi qui prévoient que les dommages-intérêts constituent un revenu imposable. Suivant la défenderesse, l'alinéa 12(1)(x) est la disposition la plus récente en matière d'imposition du volet capital des dommages-intérêts. En fait, ce qu'il prétend c'est que le mot «reimbursement» que l'on trouve à l'alinéa 12(1)(x) incorpore la jurisprudence sur l'imposition des dommages-intérêts dans le volet capital du revenu. Il est toutefois nécessaire d'examiner le sens courant du mot «reimbursement» ainsi que l'intention qu'avait le législateur en édictant l'alinéa 12(1)(x).

Pour récapituler, les dispositions pertinentes sont les suivantes:

12. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from a business or property such of the following amounts as are applicable:

(x) any amount (other than a prescribed amount) received by the taxpayer in the year, in the course of earning income from a business or property, from

(iv) as a reimbursement, contribution, allowance or as assistance, whether as a grant, subsidy, forgivable loan, deduction from tax, allowance or any other form of assistance, in respect of the cost of property or in respect of an expense

to the extent that the amount

(v) was not otherwise included in computing the taxpayer's income for the year or a preceding taxation year,

(vi) except as provided by subsection 127(11.1), does not reduce, for the purposes of this Act, the cost or capital cost of the property or the amount of the expense, as the case may be,

(vii) does not reduce pursuant to subsection 13(7.4) or paragraph 53(2)(s), the cost or capital cost of the property, as the case may be, or

(viii) may not reasonably be considered to be a payment in respect of the acquisition by the payor or the public authority of an interest in the taxpayer, his business or his property;

Paragraph 12(1)(x) was added in 1986.<sup>12</sup> The section included a transitional provision as follows:

... with respect to amounts received after May 22, 1985 other than amounts received after that date pursuant to the terms of an agreement in writing entered into before May 23, 1985 or to the terms of a prospectus, preliminary prospectus or registration statement filed before May 24, 1985 with a public authority in Canada pursuant to and in accordance with the securities legislation of Canada or of any province and, where required by law, accepted for filing by such authority.

The section was designed to capture the amount received for the cost of an asset by any reimbursement or similar payment received that relates to the acquisition of the asset or the incurring of the expense. Examples given include reimbursement to a commercial tenant by the landlord for leasehold improvements. To accomplish this, the budget required that "all payments in the nature of reimbursements or inducements in respect of the acquisition of an asset or the incurring of a deductible expense be included in income for tax purposes unless the recipient elects to reduce the cost basis of the related property or the amount of related

12. (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien, au cours d'une année d'imposition, les sommes appropriées suivantes:

x) un montant (à l'exclusion d'un montant prescrit) reçu par le contribuable dans l'année, en tirant un revenu d'une entreprise ou d'un bien,

(iv) à titre de remboursement, contribution ou indemnité ou à titre d'aide, sous forme de prime, subvention, prêt à remboursement conditionnel, déduction de l'impôt, indemnité ou sous toute autre forme, à l'égard du coût d'un bien ou à l'égard d'une dépense,

dans la mesure où:

(v) le montant n'est pas déjà inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure,

(vi) il ne réduit pas, pour l'application de la présente loi, le coût ou coût en capital du bien ou le montant de la dépense, selon le cas, sous réserve du paragraphe 127(11.1),

(vii) il ne réduit pas, conformément au paragraphe 13(7.4) ou à l'alinéa 53(2)s, le coût ou coût en capital du bien, selon le cas, ou

(viii) il ne peut être raisonnablement considéré comme un paiement fait au titre de l'acquisition par le débiteur ou par l'organisme public d'un droit sur le contribuable, dans son entreprise ou dans son bien.

L'alinéa 12(1)x) a été ajouté en 1986<sup>12</sup>. L'article comprenait la disposition transitoire suivante:

... aux montants reçus après le 22 mai 1985, à l'exclusion des montants reçus après cette date conformément à un accord écrit conclu avant le 23 mai 1985 ou à un prospectus, un prospectus préliminaire ou une déclaration d'enregistrement, produit avant le 24 mai 1985 auprès d'un organisme public au Canada suivant la législation fédérale ou provinciale sur les valeurs mobilières et, si la loi le prévoit, approuvé par un tel organisme.

L'article vise à soustraire du montant reçu pour le coût d'un bien le remboursement ou paiement similaire qui a été reçu et qui se rapporte à l'acquisition du bien ou à l'engagement de la dépense. Parmi les exemples cités, mentionnons celui du remboursement accordé à un locataire commercial pour les améliorations locatives. Pour atteindre cet objectif, le budget exigeait que [TRADUCTION] «tous les paiements de la nature d'un remboursement ou d'un paiement incitatif se rapportant à l'acquisition d'un bien ou à l'engagement d'une dépense déductible soient inclus dans le revenu aux fins de l'impôt à moins que le bénéficiaire ne

<sup>12</sup> An Act to amend the Income Tax Act and related statutes, S.C. 1986, c. 6, s. 6(2), amending S.C. 1970-71-72, c. 63.

<sup>12</sup> Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu et la législation connexe, S.C. 1986, chap. 6, art. 6(2), modifiant S.C. 1970-71-72, chap. 63.

expense".<sup>13</sup> Obviously, the Court is not bound by Parliamentary debates, and it must interpret the legislation as it is, in its final form.

I refer to a decision of my colleague Joyal J. in which he held that paragraph 12(1)(x) was a departure from the previous law rather than a clarification of existing law. In *Woodward Stores Ltd. v. Canada*,<sup>14</sup> Joyal J. considered whether inducements to attract the retail tenant Woodward Stores were taxable prior to the enactment of paragraph 12(1)(x). Joyal J. held that the provisions of paragraph 12(1)(x) represent a statutory departure from generally accepted accounting principles. At page 246, he held that the existence of a transitional provision seemed to rebut a presumption that the legislator intended merely to clarify the existing state of law when that paragraph was enacted. Moreover, Joyal J. reasoned, the new section introduced a choice to the taxpayer either to reduce the undepreciated capital cost or include the amount in income. "This is definitely a change in the law, as it was held by the Federal Court of Appeal in *Consumers' Gas*, *supra*, that the capital cost of depreciable property need not be reduced by the amount of the payment for capital cost allowance purposes".<sup>15</sup>

The facts in the case at bar are different from *Woodward Stores Ltd.* However, the reasoning with respect to the legislative intent of paragraph 12(1)(x) is applicable. Paragraph 12(1)(x) represents a statutory departure from existing law to include in the taxpayer's income money as a reimbursement. The same choice is available to the taxpayer, and the same transitional provision applies. The inclusion of the word reimbursement was designed to remedy the situation as found in *Consumers' Gas*. I conclude that the word reimbursement is a change in the law. However, the

<sup>13</sup> *Supra*, note 3.

<sup>14</sup> *Woodward Stores Ltd. v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 233 (F.C.T.D.); appeal filed.

<sup>15</sup> *Ibid.*, at p. 246.

choisisse de réduire le prix de base du bien qui s'y rapporte ou le montant de la dépense qui s'y rapporte"<sup>13</sup>. De toute évidence, la Cour n'est pas liée par les débats parlementaires, et elle doit interpréter la loi telle qu'elle est, dans sa forme définitive.

Je me reporte à une décision dans laquelle mon collègue le juge Joyal a statué que l'alinéa 12(1)(x) représentait une dérogation à la loi antérieure plutôt qu'une clarification de la loi existante. Dans le jugement *Woodward Stores Ltd. c. Canada*<sup>14</sup>, le juge Joyal s'est penché sur la question de savoir si les paiements incitatifs faits pour attirer le locataire détaillant Woodward Stores étaient imposables avant l'adoption de l'alinéa 12(1)(x). Le juge Joyal a statué que les dispositions de l'alinéa 12(1)(x) représentent une dérogation législative aux principes comptables généralement reconnus. À la page 246, il a statué que l'existence d'une disposition transitoire semblait réfuter la présomption que le législateur voulait simplement clarifier la loi telle qu'elle existait au moment où cet alinéa avait été adopté. En outre, le juge Joyal a signalé que le nouvel article permettait maintenant au contribuable de choisir de réduire la fraction non amortie du coût en capital ou d'inclure le montant dans le revenu. «Le fait qu'il ne soit pas nécessaire de réduire le coût en capital d'un bien amortissable du montant du paiement pour le calcul de la déduction pour amortissement constitue, à coup sûr, un changement dans la loi, ainsi que la [Cour d'appel fédérale] l'a statué dans l'arrêt *Consumers' Gas*<sup>15</sup>.

Les faits de l'espèce sont différents de ceux de l'affaire *Woodward Stores Ltd.* Cependant, le raisonnement relatif à l'intention poursuivie par le législateur à l'alinéa 12(1)(x) s'applique. L'alinéa 12(1)(x) représente une dérogation législative à la loi existante et cette dérogation a pour effet d'inclure dans le revenu du contribuable l'argent que celui-ci a reçu à titre de remboursement. Le même choix est offert au contribuable, et la même disposition transitoire s'applique. L'inclusion du mot «remboursement» visait à remédier à la situation constatée dans l'arrêt *Consumers' Gas*. Je conclus

<sup>13</sup> *Supra*, note 3.

<sup>14</sup> *Woodward Stores Ltd. c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 233 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); jugement porté en appel.

<sup>15</sup> *Ibid.*, à la p. 246.

question is whether the statutory change was intended to capture damage awards, as it has developed through statutory change and case law.

The word reimbursement in the ordinary sense, as defined in the *Shorter Oxford English Dictionary*, is as follows:

**Reimburse** ... To repay or make up to a person (a sum expended.) **2.** To repay, recompense (a person). ... **Reimbursement**, the act of reimbursing, repayment.

*Black's Law Dictionary* also defines the word reimburse as: "to pay back, to make restoration, to repay that expended; to indemnify or make whole".

Examples of the word reimbursement in different legal relationships were cited. First, there is a compulsory payment. This is a situation where a person has been compelled by law to pay and pays money for which another is ultimately liable. The payer can make a claim for reimbursement from the latter individual. Second, there is the example of where a person makes repairs or improvements to property which he believes to be his own. He can claim a reimbursement against the owner of the property. Third, there is the situation where a person, such as a guarantor, discharges more than his proportionate part of a debt. He can take action for reimbursement against the co-guarantors. Finally, in the law of agency, a principal is liable to reimburse his agent for reasonable expenses incurred in an emergency, even if the agent exceeded his actual authority.

Based on the above analysis, I accept these examples as an accurate reflection of what the word means and the meaning that Parliament intended to capture by enacting paragraph 12(1)(x). The budget debates referred to similar situations, such as the landlord/tenant leasehold improvements. Moreover, as previously discussed, the amendment was designed to capture a situation such as in *Consumers' Gas*, wherein the taxpayer made an improvement to its property at the request of ratepayers and was later reimbursed for

que le mot «reimbursement» représente un changement dans la loi. Cependant, la question qui se pose est celle de savoir si la modification législative visait à inclure les dommages-intérêts, ainsi qu'il ressort de l'évolution des modifications législatives et de la jurisprudence.

Voici le sens courant que le *Shorter Oxford English Dictionary* donne du mot anglais *reimbursement* («reimbursement»):

[TRADUCTION] **Reimbouser**. Payer (qqch.) pour faire rentrer qqn dans ses débours; rendre (à qqn). ... **Reimbursement**. Action de rembourser.

Le *Black's Law Dictionary* définit également le mot anglais *reimburse* («reimbouser») comme suit: [TRADUCTION] «remettre, restituer, rendre une somme d'argent qui a précédemment été payée; indemniser ou réparer».

Des exemples du mot «reimbursement» dans différents rapports juridiques ont été cités. Il y a tout d'abord le cas du paiement obligatoire. Cette situation se présente lorsqu'une personne a été forcée par la loi de payer une somme d'argent dont la charge définitive incombe à une autre personne. La personne qui a payé peut demander d'être remboursée par cette dernière personne. Deuxièmement, il y a le cas de la personne qui effectue des réparations ou des améliorations sur un bien qu'elle croit être le sien. Elle peut réclamer un remboursement du propriétaire du bien. Troisièmement, il y a la situation dans laquelle une personne, par exemple une caution, acquitte plus que sa quote-part d'une dette. Elle peut intenter une action en remboursement contre les autres cautions. Finalement, en droit du mandat, le mandant est tenu de rembourser son mandataire des dépenses raisonnables qu'il a engagées en cas d'urgence, même si le mandataire a excédé le mandat qui lui avait été effectivement confié.

Sur le fondement de l'analyse qui précède, j'estime que ces exemples reflètent fidèlement la signification de ce mot et le sens que le législateur voulait lui donner en adoptant l'alinéa 12(1)x). Le débat sur le budget faisait allusion à des situations analogues, comme par exemple celle des améliorations locatives dans la relation entre le locataire et le propriétaire. De plus, comme je l'ai déjà signalé, la modification visait à embrasser une situation comme celle qui existait dans l'arrêt *Consumers' Gas*, dans lequel le contribuable avait effectué une

its expenditure. It was also the case in *Consumers' Gas* that the taxpayer frequently relocated pipelines and it always sought reimbursement from the requesting party up to the maximum amount permitted by law. In this case, the damage award was a one-time payment and it was not made at the behest of the party paying the sum. Rather, it was paid in order to release the defendant IPSCO from liability for its breach of contract.

In all of the examples of the word reimbursement, there exists a flow of benefits between the respective parties. The person who benefits is under a legal obligation to pay back the amount expended. In this case, the plaintiff expended a sum of money to replace a defective pipeline emanating from a breach of contract. There is no other reason why the plaintiff would have expended the money. Nor was there any legal obligation on the part of IPSCO to pay back the money expended. The legal obligation that IPSCO incurred arose when the action was settled out of court. I have found as a fact that the court settlement represented a damage award. There is no other reason why the defendant IPSCO would have given the plaintiff \$20,250,000.

The strongest factor supporting the defendant's position is that the failed pipeline was replaced and the replacement factor weighed heavily in the plaintiff's lawsuit against IPSCO. The plaintiff paid over \$6 million for the original pipeline, while it received more than \$20 million in the settlement. Moreover, the plaintiff first built the new pipeline and then sought recovery for damages from IPSCO. These factors, in the defendant's submission constitute a reimbursement for the monies expended. However, this course of action does not nullify the reason for which the plaintiff sought damages, which was for the negligence and breach of contract of IPSCO.

It is my conclusion that reimbursement does not include damage awards. It is not based on the evidence to say that the plaintiff received a reim-

amélioration sur son bien à la demande de tiers et avait par la suite été remboursé de sa dépense. Il convient également de souligner que dans l'affaire *Consumers' Gas*, le contribuable déplaçait fréquemment des pipelines et qu'il demandait toujours d'être remboursé par la personne qui demandait ce déplacement jusqu'à concurrence du montant maximal permis par la loi. En l'espèce, les dommages-intérêts ont été accordés en un seul versement et il n'ont pas été payés à la demande de la personne qui payait la somme. Ils ont plutôt été payés pour dégager IPSCO de toute responsabilité pour l'inexécution de son contrat.

Dans tous les exemples cités du mot «reimbursement», il existe un échange d'avantages entre les parties respectives. La personne qui reçoit un avantage est tenue de par la loi de rembourser la somme dépensée. En l'espèce, la demanderesse a dépensé une somme d'argent pour remplacer un gazoduc défectueux à la suite de l'inexécution d'un contrat. Il n'y a pas d'autre raison pour laquelle la demanderesse aurait dépensé cette somme d'argent. Par ailleurs, IPSCO n'était pas légalement tenue de rembourser l'argent dépensé. L'obligation légale qu'IPSCO a contractée est née au moment où l'action a été réglée à l'amiable. J'en suis venu à la conclusion que le règlement à l'amiable représentait des dommages-intérêts. Il n'y a aucune autre raison pour laquelle la défenderesse IPSCO aurait donné 20 250 000 \$ à la demanderesse.

Le facteur qui appuie le plus solidement la thèse de la défenderesse est le fait que le gazoduc défectueux a été remplacé et que le facteur du remplacement comptait beaucoup dans le procès intenté par la demanderesse contre IPSCO. La demanderesse a versé plus de six millions de dollars pour le premier gazoduc, et a reçu plus de vingt millions de dollars dans le cadre de la transaction. De plus, la demanderesse a d'abord construit le nouveau gazoduc et a ensuite poursuivi IPSCO en dommages-intérêts. Suivant la défenderesse, ces facteurs constituent un remboursement des sommes dépensées. Cependant, cette ligne de conduite ne fait pas disparaître la raison pour laquelle la demanderesse a réclamé des dommages-intérêts, à savoir la négligence et l'inexécution de contrat d'IPSCO.

Je conclus que les dommages-intérêts ne sont pas des remboursements. La preuve ne permet pas d'affirmer que la demanderesse a reçu un rem-

bursement as defined in paragraph 12(1)(x). The ordinary and legal meaning of the word does not contemplate an award of damages. In this case, the plaintiff did not rebuild its pipeline at the request of IPSCO, to be reimbursed later by the cost as occurred in the *Consumers' Gas* case. Nor is it analogous to a landlord/tenant situation whereby the tenant will make a leasehold improvement which benefits him during his tenancy and which amounts to a leasehold improvement, thereby benefitting the landlord. In short, there was no flow of benefits between the parties.

I find that it was not Parliament's intention to include the jurisprudence on damage awards which I have outlined within paragraph 12(1)(x). I do not accept the defendant's submission that paragraph 12(1)(x) is just another provision to include capital amounts in damage awards. The section represented a legislative change and it was intended to remedy a particular gap in the law of taxation, which is exemplified in the *Consumers' Gas* case. There is no evidence that Parliament intended the section to include the jurisprudence on damage awards under the word reimbursement. It is not necessary for me to decide whether the plaintiff's damage award shall be taxable or whether the plaintiff's undepreciated capital cost should be reduced by the amount under other provisions of the *Act*. The parties have narrowed the issue to reimbursement under subparagraph 12(1)(x)(iv).

For example, in changing the definition of "retiring allowance" Parliament intended to remedy the income taxation vacuum as a result of the *Atkins* case. The case law which I have reviewed dealt with specific sections of the *Act*. Paragraph 12(1)(x) is a change in the existing law, for the reasons I have outlined. Parliament has not evidenced any intent that the word includes reimbursement commercial damage awards. Moreover, the ordinary and legal meaning of the word reimbursement contemplates different legal relationships than that of parties in a law suit. Therefore, I cannot accept the defendant's

bursement au sens de l'alinéa 12(1)x). Dans son sens courant et juridique, ce mot n'englobe pas les dommages-intérêts. En l'espèce, la demanderesse n'a pas reconstruit son gazoduc à la demande d'IPSCO, pour être ensuite remboursée comme cela s'est produit dans l'affaire *Consumers' Gas*. La présente affaire n'est pas non plus analogue à la situation dans laquelle le locataire effectue une amélioration locative dont il jouit pendant la durée de la location et qui équivaut à une amélioration locative, dont le propriétaire bénéficiera par conséquent. En résumé, il n'y a pas d'échange d'avantages entre les parties.

Je conclus que le législateur fédéral n'avait pas l'intention d'inclure la jurisprudence que j'ai exposée dans mon analyse de l'alinéa 12(1)x au sujet des dommages-intérêts. Je n'accepte pas la prétention de la défenderesse suivant laquelle l'alinéa 12(1)x est tout simplement une autre disposition visant à inclure les montants de capital dans les dommages-intérêts. L'article représente un changement législatif et il visait à combler une lacune particulière du droit fiscal dont on trouve un exemple dans l'arrêt *Consumers' Gas*. Rien ne permet de penser que le législateur fédéral voulait que l'article incorpore dans le mot «reimbursement» la jurisprudence relative aux dommages-intérêts. Il n'est pas nécessaire que je me prononce sur la question de savoir si le montant que la demanderesse a obtenu à titre de dommages-intérêts sera imposable ou si la fraction non amortie du coût en capital de la demanderesse devrait être diminuée de ce montant en vertu d'autres dispositions de la Loi. Les parties ont limité le débat à la question du remboursement visé au sous-alinéa 12(1)x)(iv).

Ainsi, en modifiant la définition de l'expression «allocation de retraite», le législateur fédéral voulait combler le vide que l'arrêt *Atkins* avait créé en matière d'impôt sur le revenu. La jurisprudence que j'ai examinée portait sur des articles précis de la Loi. L'alinéa 12(1)x constitue un changement dans la loi existante, pour les raisons que j'ai exposées. Le législateur n'a aucunement manifesté son intention que l'expression englobe les remboursements dans le cas des dommages-intérêts adjugés en matière commerciale. Qui plus est, dans son sens courant et juridique, le mot «reimbursement» envisage des rapports juridiques différents de ceux

submission that the word reimbursement under paragraph 12(1)(x) includes damage awards.

However, I do not accept the plaintiff's analogy between its loss and a personal injury award. The pain and debilitation that a person suffers as a result of a personal injury cannot be compared to a failed pipeline. Moreover, a damage award cannot compensate the loss of a limb, for example. It can only go part way to alleviating the harm that a tortfeasor commits on a victim. In pure monetary terms, the plaintiff's witness Mr. Kavanagh testified that the plaintiff is a cost-of-service company and that it did not suffer any loss of profits in the wake of the failed pipeline. Westcoast was able to replace the pipeline, make it operational and recover damages for the failure of the first pipeline. The two types of actions are completely different. If commercial damage awards are not reimbursement, then *a fortiori* a personal injury award does not constitute a reimbursement.

I can appreciate the defendant's position that this situation creates a taxation inequity. The plaintiff in this case added the costs of rebuilding the failed pipeline to its undepreciated capital cost, sought recovery from IPSCO for breach of contract, recovered monies for the reconstruction, and then did not reduce its undepreciated capital cost by the amount recovered, as well as not including its damage award in its corporate income. However, I am not prepared to expand the legal meaning of the word reimbursement to capture this inequity. It is not the function of this Court to expand the meaning of a word to make the tax system fair. Parliament could have been more specific if the intention was to include commercial damage awards in paragraph 12(1)(x). If there is any ambiguity in legislative intent to tax, the taxpayer is entitled to the benefit of the doubt.

qui existent entre les parties à un procès. Par conséquent, la prétention de la défenderesse suivant laquelle les dommages-intérêts sont assimilés à un «remboursement» au sens de l'alinéa 12(1)x) est mal fondée.

Cependant, je ne retiens pas l'analogie que la demanderesse fait entre le préjudice qu'elle a subi et l'indemnité qui est accordée en cas de lésions corporelles. Les souffrances qui affligent une personne à la suite d'une lésion corporelle ne sauraient se comparer à un gazoduc défectueux. De plus, des dommages-intérêts ne peuvent réparer la perte d'un membre, par exemple. Il ne peuvent que soulager en partie le préjudice que l'auteur du délit a fait subir à la victime. Sur le plan purement monétaire, le témoin de la demanderesse, M. Kavanagh, a témoigné que la demanderesse est une compagnie de services et qu'elle n'a subi aucun manque à gagner en raison de la défectuosité du gazoduc. Westcoast a réussi à remplacer le gazoduc, à le faire fonctionner et à obtenir des dommages-intérêts pour la défectuosité du premier gazoduc. Les deux types d'actions sont complètement différents. Si les dommages-intérêts adjugés en matière commerciale ne constituent pas un remboursement, à plus forte raison l'indemnité accordée en cas de lésions corporelles ne constitue-t-elle pas un remboursement.

Je peux comprendre le point de vue de la défenderesse, qui affirme que cette situation crée une iniquité fiscale. La demanderesse a ajouté les coûts de reconstruction du gazoduc défectueux à la fraction non amortie de son coût en capital, a demandé à IPSCO de l'indemniser de l'inexécution du contrat, a récupéré les sommes d'argent de la reconstruction, mais elle n'a pas ensuite réduit la fraction non amortie de son coût en capital de la somme récupérée et n'a pas inclus dans son revenu d'entreprise les dommages-intérêts qu'elle a obtenus. Je ne suis cependant pas disposé à étendre la portée juridique du mot «remboursement» pour résoudre cette iniquité. Il n'appartient pas à notre Cour d'étendre le sens d'un mot pour rendre le système fiscal équitable. Le législateur fédéral aurait pu être plus précis s'il avait l'intention d'inclure les dommages-intérêts adjugés en matière commerciale à l'alinéa 12(1)x). Toute ambiguïté concernant l'intention du législateur d'imposer doit être résolue en faveur du contribuable.

CONCLUSION

The appeal is allowed and the reassessment for the income tax year 1985 is vacated. The plaintiff is entitled to the costs of this action.

DISPOSITIF

L'appel est accueilli et la nouvelle cotisation de l'année d'imposition 1985 est annulée. La demanderesse a droit aux dépens de la présente action.