

T-2132-78

T-2132-78

Midwest Oil Production, Ltd. (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Mahoney J.—Calgary, January 11; Ottawa, January 28, 1982.

Income tax — Income calculation — Appeal from 1974 and 1975 assessments — All crude oil was delivered to the Alberta Petroleum Marketing Commission for purchase — Plaintiff applied drilling incentive credits in satisfaction of natural gas royalties payable to Alberta — Whether the royalty share of crude oil delivered in kind to the Commission is an amount receivable within s. 12(1)(o) of the Income Tax Act — Whether the amount required to be included in income in respect of natural gas royalties by s. 12(1)(o) is the actual amount paid, or that amount plus the drilling incentive credits applied to reduce the amount otherwise owing — Whether s. 12(1)(o) is ultra vires — Whether the plaintiff is estopped from raising an issue for the first time in this Court — Action dismissed — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 12(1)(o), 165(1), 172(2), 175(3), 248(1) — The Mines and Minerals Act, R.S.A. 1970, c. 238, ss. 31(1),(2),(4), 121(1), 142(1),(2), 170.1(1) — The Petroleum Marketing Act, S.A. 1973, c. 96, ss. 7(1), 15(1), 17, 18(1) — Exploratory Drilling Incentive Regulations, 1974, Alta. Reg. 18/74, s. 10 — The British North America Act, 1867, 30 & 31 Vict., c. 3 [U.K.] [R.S.C. 1970, Appendix II, No. 5], s. 125.

The plaintiff appeals its 1974 and 1975 assessments. Paragraph 12(1)(o) of the *Income Tax Act* requires a taxpayer to include in his taxable income any amount that became receivable in the year by virtue of an obligation imposed by statute as a royalty or an equivalent amount in relation to the production in Canada of petroleum from an oil well situated on property in Canada from which the taxpayer had, at the time of such production, a right to take or remove petroleum. Effective December 1, 1974 all crude oil was required to be delivered at the custody transfer meter to the Alberta Petroleum Marketing Commission (hereinafter APMC), which would purchase the producer's share of crude oil and eventually would pay the producer for it. The plaintiff argued that no amount thereafter became receivable by Alberta as a royalty. The question therefore is whether the royalty share of crude oil, or its value, of Alberta delivered in kind by the plaintiff to the APMC after December 1, 1974 is an amount receivable within the contemplation of paragraph 12(1)(o). The plaintiff earned drilling incentive credits under Alberta's program of incentives for the drilling of wildcat wells. These credits could be applied in satisfaction of obligations including natural gas royalties. The Minister assessed the plaintiff on the basis that the natural gas royalties receivable by Alberta included the actual amount paid plus such credits. The plaintiff argued that the natural gas

Midwest Oil Production, Ltd. (demanderesse)

c.

a La Reine (défenderesse)

Division de première instance, le juge Mahoney—Calgary, 11 janvier; Ottawa, 28 janvier 1982.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Appel des cotisations établies pour les années d'imposition 1974 et 1975 — Tout le pétrole brut était livré à la Commission de mise en marché du pétrole de l'Alberta pour être acheté par celle-ci — Des crédits au titre des stimulants au forage ont été affectés par la demanderesse au règlement de redevances sur le gaz naturel payables à l'Alberta — Il échet d'examiner si la redevance relative au pétrole brut livrée en nature à la Commission constitue une somme que vise l'art. 12(1)(o) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Il échet de déterminer si la somme qui doit, en vertu de l'art. 12(1)(o) être incluse dans le revenu, à titre de redevances sur le gaz naturel, est la somme véritablement versée ou s'il faut aussi y ajouter la somme des crédits au titre des stimulants au forage affectée à la réduction de la somme qui autrement aurait été payable — Il faut examiner si l'art. 12(1)(o) est ultra vires — Il s'agit de déterminer si l'on peut opposer à la demanderesse une fin de non-recevoir pour l'empêcher de soulever pour la première fois un point devant cette Cour — Action rejetée — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 12(1)(o), 165(1), 172(2), 175(3), 248(1) — The Mines and Minerals Act, S.R.A. 1970, c. 238, art. 31(1),(2),(4), 121(1), 142(1),(2), 170.1(1) — The Petroleum Marketing Act, S.A. 1973, c. 96, art. 7(1), 15(1), 17, 18(1) — Exploratory Drilling Incentive Regulations, 1974, Règlement de l'Alberta 18/74, art. 10 — Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867, 30 & 31 Vict., c. 3 (R.-U.) [S.R.C. 1970, Appendice II, n° 5], art. 125.

La demanderesse fait appel des cotisations établies pour ses années d'imposition 1974 et 1975. L'alinéa 12(1)(o) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* exige d'un contribuable qu'il inclue dans son revenu imposable toute somme devenue recevable au cours de l'année en vertu d'une obligation imposée par une loi à titre de redevance ou d'équivalent, rattachée à la production, au Canada, de pétrole tiré d'un puits de pétrole situé au Canada sur un bien sur lequel le contribuable avait, à la date de cette production, le droit d'extraire du pétrole. Depuis le 1^{er} décembre 1974, tout le pétrole brut doit être livré à la Commission de mise en marché du pétrole de l'Alberta (ci-après appelée la CMMPA) au compteur de transfert, qui achète la partie du pétrole brut appartenant au producteur et lui en paie le prix en temps voulu. La demanderesse soutient que depuis cette date aucune somme n'est recevable par l'Alberta à titre de redevance. Il échet donc de déterminer si la redevance relative au pétrole brut, ou sa valeur, payable à l'Alberta et que la demanderesse a livrée en nature à la CMMPA après le 1^{er} décembre 1974, constitue une somme que vise l'alinéa 12(1)(o). La demanderesse a accumulé des crédits au titre des stimulants au forage dans le cadre du programme, instauré par l'Alberta, de stimulants au forage de recherche. Ces crédits pouvaient être employés pour remplir des obligations, dont le paiement de redevances sur le gaz naturel. Le Ministre a cotisé la demande-

royalties receivable by Alberta were reduced by the amounts of the credits applied. The second issue is whether the amount required by paragraph 12(1)(o) to be included in the plaintiff's income in respect of natural gas royalties is the actual amount paid to Alberta, or that amount plus the amount of drilling incentive credits applied to reduce the amount which would otherwise have been required to be paid. The third question is whether paragraph 12(1)(o) is *ultra vires* in light of section 125 of *The British North America Act, 1867* which prohibits taxation of Crown lands. The last question is whether the plaintiff is estopped from raising an issue because it was not raised in its notices of objection.

Held, the action is dismissed. The amount receivable by Alberta as a royalty is the measure of the tax levied on the taxpayer, but it is the taxpayer, not the royalty, and not Alberta, that is taxed. An appeal to the Federal Court from the Tax Review Board is a trial *de novo*. A taxpayer cannot be estopped from raising any issue it wishes in an appeal to the Federal Court under subsection 172(2) of the *Income Tax Act* solely because an issue is raised for the first time by the pleadings. As in any action, the issues are those defined by the pleadings. The assessments based on paragraph 12(1)(o) were correct. "Receivable" in its ordinary meaning has nothing to do with a change in ownership or title; it has to do with a change in custody or possession. While it is impossible, prior to delivery of the crude oil to the APMC, and perhaps after as well, to point to a particular unit of crude oil and identify it as Alberta's royalty share, it remains that the royalty share exists, in fact, from the moment it is reduced to the lessee's possession at the well-head. Subsection 170.1(1) of *The Mines and Minerals Act* of Alberta requires that the royalty share be delivered to the APMC and paragraph 15(1)(a) of *The Petroleum Marketing Act* requires that the APMC accept delivery. Prior to such delivery, Alberta's royalty share is, in the ordinary meaning of the word, "receivable" by the APMC. The value of that share is an amount, within the clear contemplation of paragraph 12(1)(o) to be included in the lessee's income. Section 10 of the *Exploratory Drilling Incentive Regulations, 1974* provides that the drilling incentive credits "may be applied in satisfaction of moneys payable" by the plaintiff with respect to natural gas royalties, among other things. The credits did not reduce the amount receivable in 1974 and 1975 by Alberta as a royalty in relation to the production of natural gas by the plaintiff; they were merely available, at its option, to be applied in partial satisfaction of that amount. They were so applied.

Phillips v. The Corporation of the City of Sault Ste. Marie [1954] S.C.R. 404, applied. *Goldman v. Minister of*

resse sur la base que les redevances sur le gaz naturel recevables par l'Alberta comprenaient la somme véritablement versée plus ces crédits. La demanderesse soutient que les redevances sur le gaz naturel recevables par l'Alberta ont été réduites par l'emploi des crédits affectés. Il échet de déterminer en second lieu si la somme dont l'alinéa 12(1)(o) exige l'inclusion dans le revenu de la demanderesse, à titre de redevance sur le gaz naturel, est la somme véritablement versée à l'Alberta ou s'il faut aussi y ajouter la somme des crédits au titre des stimulants au forage, affectée à la réduction de la somme qui autrement aurait été payable. La troisième question consiste à déterminer si l'alinéa 12(1)(o) est *ultra vires*, compte tenu de l'article 125 de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*, qui interdit l'imposition des terres appartenant à la Couronne. Il faut déterminer en dernier lieu si l'on peut opposer à la demanderesse une fin de non-recevoir pour l'empêcher de soulever un point au motif qu'elle n'en a pas fait état dans son avis d'opposition.

Arrêt: l'action est rejetée. Le montant de l'impôt exigible du contribuable est établi en fonction de la somme recevable par l'Alberta à titre de redevance, mais c'est le contribuable qui est assujéti à la taxe, et non la redevance ou l'Alberta. L'appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt à la Cour fédérale constitue un nouveau procès. On ne saurait opposer à un contribuable une fin de non-recevoir pour l'empêcher de soulever, dans un appel formé devant la Cour fédérale en application du paragraphe 172(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, un point au seul motif que ce point est soulevé pour la première fois dans les pièces de procédure. Comme dans toute action, les questions sont celles qui ressortent des pièces de procédure. Les cotisations, fondées sur l'application de l'alinéa 12(1)(o), étaient conformes à la Loi. Le mot «recevable», dans son sens habituel, n'implique pas un changement dans le droit de propriété ou dans le droit du titulaire d'un bien; il implique un changement dans la garde ou dans la possession de ce même bien. Même s'il est impossible avant la livraison du pétrole brut à la CMMPA, et peut-être aussi après cette livraison, d'identifier une mesure spécifique de pétrole brut, et de dire qu'elle constitue une mesure de la partie attribuée à la redevance de l'Alberta, il est incontestable qu'en fait, cette partie attribuée à la redevance existe depuis le moment où le locataire en prend possession à la tête du puits. Le paragraphe 170.1(1) de *The Mines and Minerals Act* de l'Alberta exige que la partie attribuée à la redevance soit livrée à la CMMPA, et l'alinéa 15(1)a) de *The Petroleum Marketing Act* exige que la CMMPA en prenne livraison. Avant cette livraison, la partie attribuée à la redevance de l'Alberta est, au sens habituel de ce mot, «recevable» par la CMMPA. La valeur de cette partie est une somme, que vise nettement l'alinéa 12(1)(o), et qui doit être incluse dans le revenu du locataire. L'article 10 du *Exploratory Drilling Incentive Regulations, 1974* prévoit qu'un crédit au titre des stimulants au forage «peut être affecté au paiement des sommes payables» par la demanderesse, notamment des redevances sur le gaz naturel. Les crédits n'ont pas réduit, en 1974 et en 1975, la somme recevable par l'Alberta à titre de redevance sur la production de gaz naturel par la demanderesse; ils pouvaient seulement, si tel était le choix de la demanderesse, être affectés au paiement partiel de cette somme. Et c'est ce que la demanderesse a fait.

Arrêts appliqués: *Phillips c. La corporation de la ville de Sault-Sainte-Marie* [1954] R.C.S. 404; *Goldman c. Le*

National Revenue [1951] Ex.C.R. 274, applied. *Spence v. Minister of National Revenue* 64 DTC 651, discussed. *Rosenberg v. Minister of National Revenue* 68 DTC 830, discussed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

John M. Roland, Q.C. and *Brian G. Morgan* for plaintiff.

T. B. Smith, Q.C. and *C. T. A. MacNab* for defendant.

SOLICITORS:

Osler, Hoskin & Harcourt, Toronto, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MAHONEY J.: This appeal is from the assessments of the plaintiff's income tax returns for the years ended December 31, 1974 and 1975. It is concerned with paragraph 12(1)(o) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1, as that provision applied during the period November 18, 1974 to May 25, 1976.¹

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:

(o) any amount (other than an amount referred to in paragraph 18(1)(m), paid or payable by the taxpayer, or a prescribed amount) that became receivable in the year by virtue of an obligation imposed by statute or a contractual obligation substituted for an obligation imposed by statute by

- (i) Her Majesty in right of Canada or a province,
- (ii) an agent of Her Majesty in right of Canada or a province, or
- (iii) a corporation, commission or association that is controlled, directly or indirectly in any manner whatever, by Her Majesty in right of Canada or a province or by an agent of Her Majesty in right of Canada or a province

as a royalty or an equivalent amount, tax (other than a tax or portion thereof that may reasonably be considered to be a municipal or school tax levied for the purpose of providing services in the immediate area of the property of the taxpayer-

¹ S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 4(2) as amended by S.C. 1977-78, c. 1, s. 5(1).

ministre du Revenu national [1951] R.C.É. 274. Arrêts analysés: *Spence c. Le ministre du Revenu national* 64 DTC 651; *Rosenberg c. Le ministre du Revenu national* 68 DTC 830.

a APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

John M. Roland, c.r., et *Brian G. Morgan* pour la demanderesse.

b *T. B. Smith, c.r.*, et *C. T. A. MacNab* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Osler, Hoskin & Harcourt, Toronto, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE MAHONEY: La demanderesse fait appel des cotisations relatives à ses déclarations d'impôt sur le revenu pour les années se terminant le 31 décembre 1974 et le 31 décembre 1975. Cet appel porte sur l'alinéa 12(1)(o) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, modifiée par S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 1, en vigueur entre le 18 novembre 1974 et le 25 mai 1976.¹

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:

g o) toute somme (autre qu'une somme visée à l'alinéa 18(1)m), payée ou payable par le contribuable, ou une somme prescrite), devenue recevable au cours de l'année en vertu d'une obligation imposée par une loi ou d'une obligation contractuelle qui remplace une obligation imposée par une loi

- h (i) par Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province,
- (ii) par un mandataire de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province, ou
- (iii) par une corporation, commission ou association contrôlée directement ou indirectement, de quelque façon que ce soit, par Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province ou par un mandataire de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province

i à titre de redevance ou d'équivalent, de taxe (autre qu'une taxe ou fraction de taxe qui peut raisonnablement être considérée comme une taxe municipale ou scolaire levée afin de fournir des services dans le voisinage immédiat du bien du

¹ S.C. 1974-75-76, c. 26, art. 4(2), modifié par S.C. 1977-78, c. 1, art. 5(1).

er), rental, bonus, levy or otherwise or as an amount, however described, that may reasonably be regarded as being in lieu of a royalty or an equivalent amount, tax, rental, bonus, levy or other amount (whether such royalty or equivalent amount, tax, rental, bonus, levy or other amount is receivable pursuant to any other Act or a contract) that may reasonably be regarded as being in relation to

(iv) the acquisition, development or ownership by a taxpayer of a Canadian resource property or a property that would have been a Canadian resource property if it had been acquired after 1971, or

(v) the production in Canada of

(A) petroleum, natural gas or related hydrocarbons, or

(B) metal or industrial minerals to any stage that is not beyond the prime metal stage or its equivalent

from an oil or gas well or mineral resource situated on property in Canada from which the taxpayer had, at the time of such production, a right to take or remove petroleum, natural gas or related hydrocarbons or a right to take or remove metal or industrial minerals.

Subsection 248(1), with an immaterial exception, defines "amount" as "money, rights or things expressed in terms of the amount of money or the value in terms of money of the right or thing . . .".

The principal issues are:

1. Whether the royalty share of crude oil, or its value, of Her Majesty in right of the Province of Alberta (hereinafter "Alberta") delivered in kind by the plaintiff to the Alberta Petroleum Marketing Commission (hereinafter "APMC") after December 1, 1974, is an amount within the contemplation of paragraph 12(1)(o), and

2. Whether the amount required by paragraph 12(1)(o) to be included in the plaintiff's income in respect of natural gas royalties is the actual amount paid Alberta or that amount plus the amount of Drilling Incentive Credits (hereinafter "DIC's") applied to reduce the amount which would otherwise have been required to be paid.

contribuable), de loyer, de prime, de contribution ou à un autre titre ou à titre de somme, quelle que soit la façon dont elle est désignée, qui peut être raisonnablement considérée comme tenant lieu de redevance ou d'équivalent, de taxe, de loyer, de prime, de contribution ou d'autre somme (que cette redevance ou l'équivalent, cette taxe, ce loyer, cette prime, cette contribution ou cette autre somme soit recevable en vertu de toute autre loi ou d'un contrat), qui peut raisonnablement être considérée comme rattachée

(iv) à l'acquisition, à l'aménagement ou à la propriété, par un contribuable, d'un avoir minier canadien ou d'un bien qui aurait été un avoir minier canadien s'il avait été acquis après 1971, ou

(v) à la production, au Canada,

(A) de pétrole, de gaz naturel ou d'hydrocarbures apparentés, ou

(B) de métaux ou de minerai industriel, jusqu'à un stade ne dépassant pas celui du métal primaire ou de son équivalent,

tirés d'un puits de pétrole ou de gaz ou de ressources minérales situées au Canada sur un bien sur lequel le contribuable avait, à la date de cette production, le droit d'extraire du pétrole, du gaz naturel ou d'autres hydrocarbures apparentés ou le droit d'extraire des métaux ou du minerai industriel.

A une exception près, qui n'est pas pertinente, le paragraphe 248(1) détermine que «montant» ou «somme» signifient «de l'argent, des droits ou choses exprimés sous forme d'un montant d'argent, ou leur valeur exprimée en argent . . .».

Les deux principales questions en litige sont les suivantes:

1. Il échet de déterminer si la redevance relative au pétrole brut, ou sa valeur, payable à Sa Majesté du chef de la province de l'Alberta (ci-après appelée «Alberta»), et que la demanderesse a livrée en nature à la Commission de mise en marché du pétrole de l'Alberta* (ci-après appelée la «CMMPA»), après le 1^{er} décembre 1974, constitue une somme que vise l'alinéa 12(1)o, et

2. Il échet de déterminer si la somme dont l'alinéa 12(1)o exige l'inclusion dans le revenu de la demanderesse, à titre de redevances sur le gaz naturel, est la somme véritablement versée à l'Alberta ou s'il faut aussi y ajouter la somme des crédits au titre des stimulants au forage (ci-après appelés les «CSF»), affectée à la réduction de la somme qui autrement aurait été payable.

* N.D.T.: Cette Commission s'appelle officiellement «Alberta Petroleum Marketing Commission».

I shall refer to these as the crude oil and natural gas royalty issues respectively. In addition to them, the plaintiff raised at the trial, although it had not pleaded, the constitutional validity of paragraph 12(1)(o) and the defendant pleaded that the plaintiff is estopped from raising the crude oil royalty issue inasmuch as it was not raised in its notices of objection. It is convenient to deal with these matters first.

The challenge to the constitutional validity of paragraph 12(1)(o) is based on section 125 of *The British North America Act, 1867*.²

125. No Lands or Property belonging to Canada or any Province shall be liable to Taxation.

In *Phillips v. The Corporation of the City of Sault Ste. Marie*,³ a provincial tax on the tenant of land belonging to the Crown was considered by the Supreme Court of Canada. The appellants, who fell within the extended meaning of "tenant", were required to reside on land owned by Her Majesty in right of Canada. Taschereau J., as he then was, at page 407, in delivering the Court's judgment, said:

There can be no doubt that under s. 32(1), the assessor places a value on Crown property for tax purposes, but the person assessed in respect of the land is not the Crown but the "tenant" who is the one who pays the tax. The value of the land is the measure of the tax, but the Act does not make the land liable to taxation and, therefore, does not conflict with s. 125 of the *B.N.A. Act*.

Here, the amount receivable by Alberta as a royalty is the measure of the tax levied on the taxpayer but it is the taxpayer, not the royalty, and not Alberta, that is taxed.

The estoppel pleaded arises out of the fact that, in filing its tax returns, the plaintiff did report the amounts subject of the crude oil royalty issue as taxable income. It also reported natural gas royalty as required by paragraph 12(1)(o) less the

² 30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) [R.S.C. 1970, Appendix II, No. 5].

³ [1954] S.C.R. 404.

Je les appellerai respectivement la question de la redevance sur le pétrole brut et la question de la redevance sur le gaz naturel. Outre ces deux questions qu'elle a soulevées, la demanderesse a également contesté à l'audience la constitutionnalité de l'alinéa 12(1)o, même si ses pièces de procédure n'en faisaient pas mention. Pour sa part, la défenderesse a soulevé l'irrecevabilité de la question de la redevance sur le pétrole brut au motif que la demanderesse n'en avait pas fait état dans ses avis d'opposition. Il est approprié de trancher d'abord ces questions.

La demanderesse s'appuie sur l'article 125 de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*² pour contester la constitutionnalité de l'alinéa 12(1)o:

125. Nulle terre ou propriété appartenant au Canada ou à aucune province en particulier ne sera sujette à la taxation.

Dans *Phillips c. La corporation de la ville de Sault-Sainte-Marie*³, la Cour suprême du Canada étudie l'imposition d'une taxe provinciale à l'occupant d'un bien-fonds qui appartient à la Couronne. Les appelants, qui tombaient sous la définition élargie de [TRADUCTION] «occupant», étaient tenus de résider sur un bien-fonds qui appartenait à Sa Majesté du chef du Canada. Le juge Taschereau, plus tard juge en chef, rend le jugement de la Cour et déclare à la page 407:

[TRADUCTION] Il ne fait aucun doute qu'aux termes de l'art. 32(1), l'évaluateur attribue une valeur aux biens de la Couronne pour fins de taxation; toutefois, la personne cotisée à l'égard du terrain n'est pas la Couronne, mais l'«occupant», qui d'ailleurs paie la taxe. Le montant de la taxe est établi en fonction de la valeur du terrain, mais la Loi n'assujettit pas le terrain à la taxation et, ainsi, n'entre pas en conflit avec l'art. 125 de l'*Acte de l'A.N.B.*

En l'espèce, le montant de l'impôt exigible du contribuable est établi en fonction de la somme recevable par l'Alberta à titre de redevance, mais c'est le contribuable qui est assujetti à la taxe, et non la redevance ou l'Alberta.

La fin de non-recevoir soulevée par la défenderesse se fonde sur l'argument selon lequel la demanderesse a inclus, à titre de revenus imposables dans ses déclarations d'impôt sur le revenu, les sommes qui font l'objet de la question de la rede-

² 30 & 31 Vict., c. 3 (R.-U.) [S.R.C. 1970, Appendice II, n° 5].

³ [1954] R.C.S. 404.

amount of the DIC's. That deduction was the only issue raised in the notices of objection put in issue in this appeal. The crude oil royalty issue was raised for the first time by the statement of claim herein. The defendant readily admits that, had the crude oil royalty issue been raised in the returns, or by the notices of objection, the position taken would have been identical to that it now urges on the Court.

The Act provides:

165. (1) A taxpayer who objects to an assessment under this Part may, within 90 days from the day of mailing of the notice of assessment, serve on the Minister a notice of objection in duplicate in prescribed form setting out the reasons for the objection and all relevant facts.

172. ...

(2) Where a taxpayer has served a notice of objection under section 165, he may, in place of appealing to the Tax Review Board under section 169, appeal to the Federal Court of Canada at a time when, under section 169, he could have appealed to the Tax Review Board.

Section 169 prescribes an identical condition precedent to the right to appeal to the Tax Review Board and there are a number of decisions by that tribunal to the effect that it has no jurisdiction to hear an appeal on an issue not raised in the notice of objection. For example, and it is extreme, in *Spence v. M.N.R.*,⁴ the issue raised in the notice of objection was whether a company of which he was a shareholder had conferred a benefit on a taxpayer by paying the amount of a settlement of a damage action against him as well as the incidental legal expenses. The taxpayer sought, before the Board, to claim as a deduction from income certain alleged farm losses which he had not claimed in his original return and in respect of which he had sought to file an amended return only after his original return had been assessed and the appeal taken. Another example, certainly less extreme, is

⁴ 64 DTC 651.

vance sur le pétrole brut. La demanderesse a également inclus, comme l'exige l'alinéa 12(1)o), la redevance sur le gaz naturel dont elle avait déduit la somme des CSF. Cette déduction est le seul point qui a été soulevé par la demanderesse à la fois dans ses avis d'opposition et dans le présent appel. La question de la redevance sur le pétrole brut a été soulevée pour la première fois dans la déclaration produite en l'espèce. La défenderesse reconnaît volontiers que, si la demanderesse avait soulevé la question de la redevance sur le pétrole brut dans ses déclarations ou par ses avis d'opposition, ses arguments auraient alors été identiques à ceux qu'elle fait actuellement valoir devant cette Cour.

La Loi porte:

165. (1) Un contribuable qui s'oppose à une cotisation prévue par la présente Partie peut, dans les 90 jours de la date d'expédition par la poste de l'avis de cotisation, signifier au Ministre un avis d'opposition, en double exemplaire, dans la forme prescrite, exposant les motifs de son opposition et tous les faits pertinents.

e 172. ...

(2) Lorsqu'un contribuable a signifié un avis d'opposition à une cotisation visée à l'article 165, il peut, au lieu d'interjeter appel auprès de la Commission de révision de l'impôt en vertu de l'article 169, interjeter appel auprès de la Cour fédérale du Canada à une date où, selon l'article 169, il lui aurait été permis de le faire à la Commission de révision de l'impôt.

L'article 169 pose la même condition au droit d'appel devant la Commission de révision de l'impôt. Celle-ci a d'ailleurs, à de nombreuses reprises, jugé qu'elle n'était pas compétente pour entendre l'appel d'une question qui n'avait pas été soulevée par l'avis d'opposition. A titre d'exemple, et c'est un cas extrême, dans *Spence c. M.R.N.*⁴, le contribuable avait soulevé par son avis d'opposition la question de savoir si une société dont il était actionnaire, lui avait conféré un avantage lorsqu'elle a payé, dans le cadre d'une transaction, la somme convenue en règlement d'une poursuite en dommages-intérêts dirigée contre lui, ainsi que le montant des frais judiciaires accessoires. Devant la Commission, le contribuable a réclamé, à titre de déduction de son revenu, certaines pertes qu'il disait avoir subies dans l'exploitation de sa ferme alors qu'il ne les avait pas réclamées dans sa

⁴ 64 DTC 651.

Rosenberg v. M.N.R.,⁵ where the Minister had disallowed the taxpayer's deduction of a \$3,550 loss on a loan to a company of which he was a shareholder and also disallowed the deduction of \$2,450 he had paid under his guarantee of the company's bank loan. The taxpayer dealt only with the \$3,550 item in his notice of objection and the Board refused, for want of jurisdiction, to hear him on the \$2,450 item.

This Court appears not to have dealt with this question directly. In *Goldman v. M.N.R.*,⁶ Thorson P. was concerned with whether an appeal to the Exchequer Court from a decision of the Income Tax Appeal Board was a trial *de novo*. After a lengthy review of the legislation then in effect and that which it had replaced, he concluded:

All these considerations lead to the conclusion that the appeal to this Court from a decision of the Income Tax Appeal Board, whether by the taxpayer or by the Minister, is a trial *de novo* of the issues involved, that the parties are not restricted to the issues either of fact or of law that were before the Board but are free to raise whatever issues they wish even if different from those raised before the Board and that it is the duty of the Court to hear and determine such issues without regard to the proceedings before the Board and without being affected by any findings made by it.

The Supreme Court of Canada, in dismissing an appeal from that judgment, did not deal with that particular issue.⁷ The relevant provisions of the Act have since been extensively amended; however, the conclusion that an appeal to this Court from a decision of the Tax Review Board is a trial *de novo* remains valid. That being so, I do not see that this Court can be without jurisdiction to deal with an issue not raised in the notice of objection when the appeal is brought directly to the Court

⁵ 68 DTC 830.

⁶ [1951] Ex.C.R. 274 at p. 281.

⁷ [1953] S.C.R. 211.

déclaration initiale et qu'il n'avait cherché à produire une déclaration modifiée à cet égard qu'après que sa déclaration initiale eut été cotisée et qu'il eut fait appel. Un autre exemple, qui est un cas certainement moins extrême, est celui de *Rosenberg c. M.R.N.*⁵ Dans cette affaire, le Ministre avait rejeté la déduction de \$3,550 réclamée par le contribuable, à titre de perte sur un prêt consenti à une société dont il était actionnaire, et il avait aussi rejeté la déduction de la somme de \$2,450 que le contribuable avait déboursée en sa qualité de caution de la société pour l'emprunt bancaire. Dans son avis d'opposition, le contribuable n'avait fait mention que de la somme de \$3,550, et la Commission, se déclarant incompétente, a refusé d'entendre le contribuable au sujet de la somme de \$2,450.

La Cour fédérale ne semble pas s'être prononcée directement sur cette question. Dans *Goldman c. M.R.N.*⁶, le président Thorson devait déterminer si l'appel d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt sur le revenu à la Cour de l'Échiquier constituait un nouveau procès. Après une étude fouillée de la loi alors en vigueur et de celle qu'elle avait remplacée, il conclut en ces termes:

[TRADUCTION] Par tous ces motifs, je conclus que l'appel d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt sur le revenu devant cette Cour, qu'il soit interjeté par le contribuable ou par le Ministre, constitue un nouveau procès des questions en litige. Je conclus aussi que les parties ne sont pas astreintes à se limiter aux questions de fait ou de droit qui ont été débattues devant la Commission, mais qu'elles sont entièrement libres de soulever toute question, même si cette question diffère de celles qui ont été soulevées devant la Commission. Je conclus enfin que la Cour a l'obligation d'entendre et de trancher ces questions sans égard au procès entendu par la Commission et sans être influencée par les conclusions de celle-ci.

En rejetant l'appel de ce jugement, la Cour suprême du Canada ne s'est pas prononcée spécifiquement sur cette question⁷. Depuis lors, les dispositions pertinentes de la Loi ont été considérablement modifiées; toutefois, la conclusion selon laquelle l'appel à la Cour fédérale d'une décision de la Commission de révision de l'impôt constitue un nouveau procès, demeure valable. Puisqu'il en est ainsi, je ne vois pas comment cette Cour pourrait être incompétente pour entendre une question

⁵ 68 DTC 830.

⁶ [1951] R.C.É. 274 à la p. 281.

⁷ [1953] R.C.S. 211.

under subsection 172(2).

I do not think that a taxpayer can be estopped, in any technical sense of that term, from raising any issue it wishes in an appeal to this Court under subsection 172(2) of the Act only because the issue was not raised in its notice of objection or, if applicable, before the Tax Review Board. It is to be emphasized that it is the Minister's assessment, not his reasons for it, that is the subject-matter of the appeal. Section 175 of the Act provides the methods by which an appeal shall be instituted in this Court and further, that

175. ...

(3) An appeal instituted under this section shall be deemed to be an action in the Federal Court to which the *Federal Court Act* and the Federal Court Rules applicable to an ordinary action apply, except

None of the exceptions has any relevance to this issue. As in any action, the issues which the Court must deal with are those defined by the pleadings regardless of what has gone before. That is not to say that an estoppel could not be successfully pleaded on behalf of the fisc but the plea cannot be sustained solely on the basis that an issue is raised for the first time by the pleadings in this Court.

A good deal of the time taken by the trial was devoted to evidence of a background nature. It is not necessary to deal with much of it. It is sufficient to start at the point at which conventionally-produced petroleum and natural gas, owned *in situ* by Alberta, reaches the surface. I shall deal first with the crude oil royalty issue.

A typical production situation, at least in so far as the plaintiff was concerned, may be described in the following terms. What rises, or is pumped, to the surface in an oil well is a mixture of oil, gas and water. The volume of that mixture is metered at the well-head and the mixture is pumped to a battery which receives like mixtures from other, variously owned, wells. The battery is subject of a contractual arrangement among all interested pro-

qui n'a pas été soulevée dans l'avis d'opposition, lorsque l'appel est interjeté directement devant la Cour fédérale conformément au paragraphe 172(2).

^a Je ne pense pas que l'on puisse opposer à un contribuable une fin de non-recevoir, quelle qu'elle soit, pour l'empêcher de soulever, dans un appel formé devant cette Cour en application du paragraphe 172(2) de la Loi, un point au seul motif qu'il n'en a pas fait état dans son avis d'opposition ou, le cas échéant, devant la Commission de révision de l'impôt. Il faut souligner que c'est la cotisation du Ministre, et non les motifs de celle-ci, qui fait l'objet de l'appel. L'article 175 de la Loi énonce les moyens de se pourvoir en appel devant la Cour fédérale et déclare de plus:

175. ...

^d (3) Un appel interjeté en vertu du présent article est réputé être une action en Cour fédérale à laquelle s'appliquent la *Loi sur la Cour fédérale* et les règles de la Cour fédérale concernant une action ordinaire, sous réserve des règles spéciales établies relativement à ces appels et sauf que

^e Aucune des exceptions prévues au paragraphe 175(3) n'est pertinente en l'espèce. Comme dans toute action, la Cour doit statuer sur les questions qui ressortent des pièces de procédure, sans égard à ce qui les a précédées. Cela ne veut pas dire que le fisc ne pourrait pas plaider avec succès une fin de non-recevoir, mais celle-ci ne devrait pas se fonder uniquement sur l'argument selon lequel une question est soulevée pour la première fois dans les pièces de procédure produites devant cette Cour.

^g Une grande partie du procès a porté sur une preuve d'un caractère explicatif. Il n'est pas nécessaire de l'examiner en détail. Il suffit de commencer au point où le pétrole et le gaz naturel, qui, sous terre, appartiennent à l'Alberta, sont extraits par les méthodes conventionnelles et atteignent la surface. Je vais d'abord traiter la question de la redevance sur le pétrole brut.

ⁱ On peut décrire comme suit la situation habituelle en matière de production pétrolière, du moins en ce qui concerne la demanderesse. C'est un mélange de pétrole, de gaz et d'eau qui jaillit d'un puits de pétrole ou qui est pompé à la surface. La quantité de ce mélange est mesurée à la tête du puits et le mélange est pompé jusqu'à un centre de production qui reçoit également de tels mélanges en provenance d'autres puits qui appartiennent à

ducers which, *inter alia*, designates one of them its operator. The production of each contributing well is tested periodically to determine its composition. The production of all of the wells becomes mixed in processing at the battery which separates the water, gas and oil. The crude oil flows through storage tanks to the pipeline of a common carrier. A custody transfer meter at the point of delivery to the common carrier measures the quantity of crude oil. It is at this point that title to the crude oil passes to its purchaser, price is fixed by the APMC and the quantity to be paid for is determined. Likewise, it is at this point that the quantity of Alberta's royalty share is fixed. Monthly allocation of the crude oil produced, including the royalty share, back to individual wells and their owners, involves mathematical calculations taking account of each well's gross production and its composition as determined by tests during the month. Without getting into lengthy and complex details, it is enough to recognize that the battery operator is constituted the agent of all its producers to receive and distribute their payments and to carry out some of their obligations including delivery to the APMC of Alberta's royalty share.

Prior to December 1974, all of the crude oil, including Alberta's royalty share, was sold by the producer to the purchaser at the custody transfer meter and the producer was required to pay Alberta the price received by it attributable to the royalty share. Effective at 7:00 a.m., December 1, 1974, all crude oil was required to be delivered at the custody transfer meter to the APMC. The APMC purchases the producer's share of the crude oil at that point and, in due course pays the producer for it. The plaintiff's position is that, upon the advent of this new regime, no amount thereafter became receivable by Alberta as a royalty or equivalent amount and that the value of Alberta's royalty share no longer fell within paragraph 12(1)(o).

différentes personnes. Une entente contractuelle conclue par tous les producteurs intéressés régit l'usage de ce centre et, entre autres, désigne parmi eux un responsable du centre. La production de chaque puits est vérifiée périodiquement pour en déterminer la composition. Au centre, la production de tous les puits se mélange pendant le traitement qui sépare l'eau, le gaz et le pétrole. Le pétrole brut coule à travers des réservoirs de stockage jusqu'à l'oléoduc d'un transporteur commun. Un compteur de transfert mesure le volume du pétrole brut au point de livraison au transporteur. C'est à ce point que passe à l'acheteur la propriété du pétrole brut, que son prix est fixé par la CMMPA et qu'est déterminé le volume acheté. De même, c'est à ce point qu'est fixé le volume de pétrole réservé au paiement de la redevance de l'Alberta. Pour établir la répartition mensuelle de la redevance et du pétrole brut produit entre les différents puits et leurs propriétaires, il faut se servir de calculs mathématiques qui tiennent compte de la production brute de chaque puits et de sa composition déterminée par des tests effectués pendant le mois. Sans discuter longuement de détails complexes, il suffit de constater que le responsable du centre de production est le mandataire de tous les producteurs qui utilisent ce centre, aux fins de recevoir et de répartir leurs paiements, ainsi qu'aux fins de s'acquitter de certaines de leurs obligations, dont la livraison à la CMMPA de la partie du pétrole brut qui constitue la redevance de l'Alberta.

Avant décembre 1974, le producteur vendait, au compteur de transfert, tout le pétrole brut à l'acheteur, y compris la partie attribuée à la redevance de l'Alberta. Le producteur devait alors payer à l'Alberta le prix qu'il recevait pour la partie du pétrole brut attribuée à la redevance. Depuis le 1^{er} décembre 1974, tout le pétrole brut doit être livré à la CMMPA au compteur de transfert. La CMMPA achète à ce point de livraison la partie du pétrole brut qui appartient au producteur et lui en paie le prix en temps voulu. La demanderesse soutient qu'aucune somme n'est recevable par l'Alberta, à titre de redevance ou de somme équivalente, depuis l'introduction de ce nouveau régime, et que l'alinéa 12(1)o ne s'applique plus à la valeur de la partie du pétrole brut qui constitue la redevance de l'Alberta.

The plaintiff's rights and obligations are defined by provincial legislation and by the leases entered into with Alberta pursuant to that legislation. There are some differences in the forms of lease executed from time to time; however, the variations appear immaterial to the issue here. The material portion of one of the leases in evidence, Exhibit 10, reads:

NOW THEREFORE THIS INDENTURE WITNESSETH that in consideration of the rents and royalties hereafter provided . . . Her Majesty hereby grants unto the lessee . . . the exclusive right to explore for, work, win and recover petroleum and natural gas within and under . . . together with the right to dispose of the petroleum and natural gas recovered.

. . . rendering and paying therefor unto Her Majesty a royalty on all petroleum and natural gas obtained from the location and on all substances obtained therefrom, at such rate or rates as are now or may hereafter from time to time be prescribed by the Lieutenant Governor in Council, such royalty to be free and clear of and from all deductions whatsoever. The maximum royalty payable on the petroleum and natural gas . . . shall not exceed one-sixth of the production from the location.

The last sentence is material only because of the word "payable" in it. It has been abrogated by legislation. Clause 5 of the lessee's covenants and clause 12 of the mutual covenants are similarly material and provide, in part, that:

5. The lessee shall well and truly pay or caused to be paid . . . the rent and royalty payable under this lease, . . .

12. If and whenever the rent or royalty hereby reserved, or any part thereof, is in arrears and unpaid . . .

The lease is, by definition, an agreement under the terms of *The Mines and Minerals Act*,⁸ and petroleum, oil and natural gas are, by definition, minerals. The Act provides, *inter alia*,

31. (1) A royalty is reserved to the Crown in right of Alberta on the mineral that may be won, worked, recovered or obtained pursuant to any agreement or certificate of record made or entered into under this Act.

(2) The royalty to be computed, levied and collected on the mineral won, worked, recovered or obtained pursuant to any agreement or certificate of record made or entered into under this Act, the former Act or *The Provincial Lands Act* shall be the royalty prescribed from time to time by the Lieutenant Governor in Council.

⁸ R.S.A. 1970, c. 238, as amended.

Les lois provinciales et les baux conclus avec l'Alberta conformément à ces lois définissent les droits et obligations de la demanderesse. Les divers baux contiennent quelques différences dans leur formulation; toutefois, ces modifications ne me semblent pas pertinentes en l'espèce. La partie importante d'un des baux qui a été produit en preuve (la pièce n° 10), prévoit ce qui suit:

[TRADUCTION] EN FOI DE QUOI, LES PARTIES CONVIENTENT qu'en considération des loyers et redevances ci-après prévus . . . Sa Majesté accorde par les présentes au locataire . . . le droit exclusif de faire de l'exploration pétrolière, d'exploiter les gisements trouvés et d'en extraire le pétrole et le gaz naturel dans et sous . . . avec le droit de vendre le pétrole et le gaz naturel extraits.

. . . et, pour cela, paie à Sa Majesté, sur tout le pétrole et le gaz naturel extraits de cet emplacement, de même que sur toutes les matières extraites de ceux-ci, au taux ou aux taux qui sont ou seront prescrits par le lieutenant-gouverneur en conseil, une redevance libre de toute déduction de quelque nature que ce soit. La redevance maximale qui sera payable sur le pétrole et le gaz naturel . . . ne devra pas être supérieure au sixième de la production de cet emplacement.

La dernière phrase n'est importante que parce qu'on y trouve le mot «payable». Elle a cependant été abrogée par une loi subséquente. L'article 5 des engagements du locataire et l'article 12 des stipulations des parties sont tout aussi pertinents et portent en partie:

[TRADUCTION] 5. Le locataire veillera à bien et véritablement payer ou faire payer . . . le loyer et la redevance qui sont payables en vertu du présent bail, . . .

12. Advenant que le locataire soit en retard et ne paie pas le loyer ou la redevance prévus aux présentes, ou toute partie de ceux-ci . . .

Ce bail est, par définition, une entente conclue conformément aux dispositions de *The Mines and Minerals Act*⁸. Le pétrole et le gaz naturel sont, par définition, des minerais. Entre autres dispositions, la loi porte:

[TRADUCTION] 31. (1) Une redevance est prévue en faveur de la Couronne du chef de l'Alberta sur tout minéral pris, extrait, récupéré ou obtenu conformément à toute entente ou à tout certificat d'enregistrement établis ou signés en vertu de la présente loi.

(2) La redevance qui doit être calculée, imposée et perçue sur le minéral pris, extrait, récupéré ou obtenu conformément à toute entente ou à tout certificat d'enregistrement établis ou signés en vertu de la présente loi, de la loi qui l'a précédée ou de *The Provincial Lands Act*, doit être la redevance prescrite par le lieutenant-gouverneur en conseil.

⁸ S.R.A. 1970, c. 238 modifié.

(4) A royalty reserved to the Crown in right of Alberta on a mineral

- (a) is payable in kind except as otherwise provided by this Act or any order of the Lieutenant Governor in Council, and
- (b) is payable on the mineral when and where obtained, recovered or produced.

121. (1) A lease grants the right to the petroleum and natural gas that are the property of the Crown in the location subject to any exceptions expressed in the lease.

142. (1) The petroleum and natural gas obtained from any location acquired under this Part is subject to the payment to the Crown of such royalty thereon as may from time to time be prescribed by the Lieutenant Governor in Council.

(2) The royalty shall be collected in such manner as may be prescribed by the Minister.

170.1 (1) Every agreement to which this section applies is subject to the condition that the Crown's royalty share of the petroleum recovered pursuant to the agreement shall be delivered to the Alberta Petroleum Marketing Commission incorporated under *The Petroleum Marketing Act*.

Paragraph (a) was added to subsection 31(4) and section 170.1 was enacted by S.A. 1973, c. 94. All leases material to this action were made subject of section 170.1, effective March 1, 1974, by Alberta Regulation 15/74. The 1973 amendments to *The Mines and Minerals Act* were part of a legislative scheme that included enactment of *The Petroleum Marketing Act*⁹ whereby the APMC was created as a body corporate. That Act provides, *inter alia*,

7. (1) The Commission is for all purposes an agent of the Crown in right of Alberta and its powers may be exercised only as an agent of the Crown in right of Alberta.

15. (1) The Commission

- (a) shall accept delivery within Alberta of the Crown's royalty share of the petroleum recovered pursuant to an agreement and required to be delivered to it by section 170.1 of *The Mines and Minerals Act*, and
- (b) subject to subsection (2), shall sell within Alberta the Crown's royalty share of petroleum at a price that is in the public interest of Alberta.

17. The Commission shall pay the proceeds of sales of petroleum by it under this Part to the Provincial Treasurer for

⁹ S.A. 1973, c. 96.

(4) Toute redevance prévue en faveur de la Couronne du chef de l'Alberta sur tout minéral

- a) est payable en nature, sauf lorsqu'il est autrement prévu dans la présente loi ou dans tout décret du lieutenant-gouverneur en conseil, et
- b) est payable sur le minéral au moment et au lieu où celui-ci est obtenu, récupéré ou produit.

121. (1) Un bail donne droit au pétrole et au gaz naturel qui se trouvent à l'emplacement et qui appartiennent à la Couronne, sous réserve de toute exception prévue au bail.

142. (1) Le pétrole et le gaz naturel extraits de tout emplacement acquis en vertu de la présente Partie sont assujettis au paiement à la Couronne de la redevance prescrite par le lieutenant-gouverneur en conseil.

(2) La redevance est perçue de la manière que prescrit le Ministre.

170.1 (1) Toute entente visée au présent article est assujettie à la condition que la partie du pétrole récupéré conformément à l'entente, attribuée à la redevance de la Couronne, soit livrée à la Commission de mise en marché du pétrole de l'Alberta constituée en vertu de *The Petroleum Marketing Act*.

L'alinéa a) du paragraphe 31(4) et l'article 170.1 ont été ajoutés par le chapitre 94 des Statuts de l'Alberta de 1973. Le Règlement 15/74 de l'Alberta a assujetti tous les baux qui sont pertinents au litige à l'article 170.1, à compter du 1^{er} mars 1974. Les modifications de 1973 à *The Mines and Minerals Act* font partie d'un programme législatif qui comprend l'adoption de *The Petroleum Marketing Act*⁹, en vertu de laquelle la CMMPA a été constituée. Cette loi porte entre autres:

[TRADUCTION] **7.** (1) La Commission est à toutes fins un mandataire de la Couronne du chef de l'Alberta et ses pouvoirs ne peuvent être exercés qu'en sa qualité de mandataire de la Couronne du chef de l'Alberta.

15. (1) La Commission

- a) prend livraison en Alberta de la partie du pétrole, récupéré conformément à une entente, qui constitue la redevance de la Couronne et qui doit être livrée à la Commission conformément à l'article 170.1 de *The Mines and Minerals Act*, et
- b) sous réserve du paragraphe (2), vend en Alberta, à un prix favorable aux intérêts de l'Alberta, la partie du pétrole attribuée à la redevance de la Couronne.

17. Conformément aux instructions du trésorier provincial, la Commission lui verse, pour dépôt au Fonds général du revenu,

⁹ S.A. 1973, c. 96.

deposit in the General Revenue Fund in accordance with the directions of the Provincial Treasurer.

18. (1) The delivery to the Commission of the Crown's royalty share of petroleum recovered pursuant to an agreement operates to discharge the lessee with respect to his liability to pay that royalty to the Crown in right of Alberta . . .

The Petroleum Marketing Act was proclaimed and the APMC was constituted on January 15, 1974. It became operative March 1. Without necessarily accepting its legal conclusions, the APMC's memorandum to producers, triggered by its receipt of T-5 information slips early in 1975, accurately describes the crude oil royalty regimes in effect during 1974.

a) As regards production from Alberta Crown Lands during the period commencing March 1, 1974 and ending November 30, 1974, the Commission took delivery of the Crown royalty share of petroleum in kind. The lessees delivered this Crown royalty share of petroleum to crude oil purchasers for sale by the Commission. The lessees received from the crude oil purchasers the proceeds of sale of the Crown royalty share. The receipt of these proceeds was on behalf of the Commission. Under this procedure there is no payment by the lessee to the Commission of either "royalties from Canadian sources" or "other income from Canadian sources".

b) As regards production of petroleum from Alberta Crown Lands for the month of December 1974 and following, the Commission took delivery of the Crown royalty share of petroleum at the battery and received payment for the proceeds of sale of the Crown royalty share directly from the crude oil purchasers. Again under this procedure there is no payment by the lessee to the Commission of either "royalties from Canadian sources" or "other income from Canadian sources".

The regime described in paragraph b) prevailed throughout 1975. The legal basis for that regime is established by the provincial legislation, recited above.

Stripped of verbiage inapplicable to the crude oil royalty issue, paragraph 12(1)(o) requires a taxpayer to include in his taxable income

. . . any amount that became receivable in the year by virtue of an obligation imposed by statute by an agent of [Alberta] as a royalty or an equivalent amount in relation to the production in Canada of petroleum from an oil well situated on property in Canada from which the taxpayer had, at the time of such production, a right to take or remove petroleum.

le produit de ses ventes de pétrole effectuées conformément à la présente Partie.

18. (1) La livraison à la Commission de la partie du pétrole, récupéré conformément à une entente, qui constitue la redevance de la Couronne, libère le locataire de l'obligation de verser cette redevance à la Couronne du chef de l'Alberta . . .

The Petroleum Marketing Act a été proclamée et la CMMPA a été constituée le 15 janvier 1974. Celle-ci a commencé ses opérations le 1^{er} mars 1974. Sans nécessairement en accepter les conclusions de nature juridique, j'aimerais citer la note expédiée par la CMMPA aux producteurs, laquelle fait suite aux feuillets de renseignements T-5 qu'elle avait reçus au début de 1975. Cette note décrit bien les régimes de redevance sur le pétrole brut en vigueur pendant l'année 1974:

[TRADUCTION] a) Quant au pétrole extrait des terres de la Couronne de l'Alberta entre le 1^{er} mars 1974 et le 30 novembre 1974, la Commission prenait livraison en nature de la partie du pétrole qui constitue la redevance de la Couronne. Les locataires livraient cette partie du pétrole, attribuée à la redevance de la Couronne, aux acheteurs de pétrole brut pour que la Commission en effectue la vente. Les locataires recevaient des acheteurs de pétrole brut le produit de la vente de la partie attribuée à la redevance de la Couronne. Ils recevaient ce produit au nom de la Commission. Selon ces modalités, le locataire ne payait à la Commission ni une «redevance de source canadienne» ni un «autre revenu de source canadienne».

b) Quant au pétrole extrait des terres de la Couronne de l'Alberta à compter du mois de décembre 1974, la Commission prenait livraison au centre de production de la partie du pétrole attribuée à la redevance de la Couronne, et recevait paiement du produit de la vente de ce pétrole directement des acheteurs de pétrole brut. Encore une fois, selon ces modalités, le locataire ne payait à la Commission ni une «redevance de source canadienne» ni un «autre revenu de source canadienne».

Le régime décrit au paragraphe b) a eu cours pendant toute l'année 1975. Le fondement juridique de ce régime se trouve dans la loi provinciale dont les extraits sont cités plus haut.

Déarrassé de ce qui n'est pas applicable à la question de la redevance sur le pétrole brut, l'alinéa 12(1)(o) porte qu'un contribuable doit inclure dans son revenu imposable:

. . . toute somme devenue recevable au cours de l'année en vertu d'une obligation imposée par une loi par un mandataire de [l'Alberta], à titre de redevance ou d'équivalent, rattachée à la production, au Canada, de pétrole tiré d'un puits de pétrole situé au Canada sur un bien sur lequel le contribuable avait, à la date de cette production, le droit d'extraire du pétrole.

The value of Alberta's royalty share is readily expressed in terms of money. Indeed, it is routinely expressed that way. Alberta's royalty share is an "amount" within the extended definition of that term under the *Income Tax Act*. The only serious question is whether, under the regime in effect from December 1, 1974, through 1975, it was an "amount receivable". If it was an amount receivable, it was certainly an amount receivable by Alberta's agent, the APMC, that fell squarely within the prescription of the balance of paragraph 12(1)(o). It is unnecessary to decide whether the obligation is imposed by statute or is a contractual obligation substituted for a statutory obligation; it is clearly one or the other or both.

All of the crude oil, including Alberta's royalty share, belongs to Alberta in its subterranean situation. At some point in the production process, ownership of an undivided share of that crude oil passes to its producer. I accept that ownership of the royalty share remains with Alberta throughout, until sold by the APMC. Any alternative, for example that the producer obtains title to all of the crude oil at some point in the process and that title to the royalty share passes to Alberta upon its delivery to the APMC, does not strengthen the plaintiff's case.

Nothing, in my view, turns on the term "receivable" being the antonym of "payable" in common accounting terminology nor the related conclusion invited by the use of the word "payable" and variations thereon in the leases and the provincial legislation. This issue is not concerned with generally accepted accounting principles but with the interpretation of a statute. While it may be that no royalty became payable in respect of crude oil under the regime imposed December 1, 1974, that is not the issue and I will leave to someone else the possibly neat question whether an obligation to deliver to another his own property gives rise to an amount being payable. The issue here is whether

On peut facilement exprimer en dollars la valeur de la partie du pétrole brut attribuée à la redevance de l'Alberta. En fait, c'est de cette manière qu'elle est habituellement exprimée. La partie attribuée à la redevance de l'Alberta est une «somme», selon la définition élargie que donne à ce mot la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il importe seulement de déterminer si, en vertu du régime en vigueur depuis le 1^{er} décembre 1974 et pendant toute l'année 1975, elle constitue une «somme recevable». Dans l'affirmative, elle constitue certainement une somme recevable par le mandataire de l'Alberta, la CMMPA, et elle est clairement visée par les dispositions du reste de l'alinéa 12(1)o). Il n'est pas nécessaire de déterminer si cette obligation est imposée par la loi ou s'il s'agit d'une obligation contractuelle qui remplace une obligation légale; elle est manifestement l'une ou l'autre, ou les deux.

Tout le pétrole brut, y compris la partie attribuée à la redevance de l'Alberta, appartient à l'Alberta tant qu'il est sous terre. A un certain moment du processus de la production, la propriété d'une partie indivise de ce pétrole brut passe à son producteur. Je reconnais que l'Alberta est toujours demeurée propriétaire de la partie attribuée à la redevance, jusqu'à ce qu'elle soit vendue par la CMMPA. Toute autre proposition, par exemple que le producteur devient propriétaire de tout le pétrole brut à un certain stade de la production, et que l'Alberta devient propriétaire de la partie attribuée à la redevance au moment de la livraison à la CMMPA, ne renforce pas l'argumentation de la demanderesse.

Je crois qu'il ne faut attacher aucune importance ni au fait que le mot «recevable» est l'antonyme du mot «payable» dans la terminologie habituelle de la comptabilité, ni à la conclusion connexe que suggère l'emploi du mot «payable» et de ses variantes dans les baux et dans la législation provinciale. Il s'agit ici d'interpréter une loi et non d'examiner des principes comptables généralement acceptés. Bien qu'il soit possible qu'aucune redevance ne soit devenue payable à l'égard du pétrole brut, en vertu du régime imposé le 1^{er} décembre 1974, cela ne fait pas l'objet du litige. Je laisse à un autre juge le soin de trancher la question probablement intéressante de savoir si l'obligation

such an obligation gave rise to an amount being receivable by Alberta or its agent, the APMC.

“Receivable” is not defined by the *Income Tax Act*. It is not a technical term. Its primary meaning, according to *The Shorter Oxford English Dictionary*, is “capable of being received”, while that of “receive” is “to take in one’s hand, or into one’s possession (something held out or offered by another); to take delivery of (a thing) from another, either for oneself or for a third party”. “Receivable”, in its ordinary meaning, has nothing to do with a change in ownership or title; it has to do with a change in custody or possession.

While it is impossible, prior to delivery of the crude oil to the APMC, and perhaps after as well, to point to a particular unit of crude oil, either after separation or while still in mixture with gas and water, and identify it as a unit of Alberta’s royalty share, it remains that the royalty share exists, in fact, from the moment it is reduced to the lessee’s possession at the well-head. Subsection 170.1(1) of *The Mines and Minerals Act* requires that the royalty share be delivered to the APMC and paragraph 15(1)(a) of *The Petroleum Marketing Act* requires that the APMC accept delivery. Prior to such delivery, Alberta’s royalty share is, in the ordinary meaning of the word, “receivable” by the APMC. The value of that share is an amount, within the clear contemplation of paragraph 12(1)(o) of the *Income Tax Act*, to be included in a lessee’s income. The value ascribed to the share in the assessments subject of this appeal is not in issue.

Turning to the natural gas royalty issue, effective in 1972, Alberta established a scheme of incentives to the drilling of wildcat wells. The plaintiff earned credits under that program. Amounts credited to it could not be withdrawn in cash but were available to be applied in satisfaction of prescribed obligations including natural gas royalties. The plaintiff paid natural gas royalties of \$22,170.97 in 1974, and \$50,122.47 in 1975, and

de livrer à quelqu’un un bien qui lui appartient signifie qu’une somme lui est payable. En l’espèce, la question en litige est de déterminer si une pareille obligation signifie qu’une somme est devenue recevable par l’Alberta ou par son mandataire, la CMMPA.

Le mot «recevable» n’est pas défini dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Ce mot n’est pas un terme spécialisé. Dans son sens premier, selon *Le petit Robert*, il signifie «Qui peut être reçu», alors que «recevoir» signifie «Être mis en possession de (quelque chose) par un envoi, un don, un paiement, etc.» Le mot «recevable», dans son sens habituel, n’implique pas un changement dans le droit de propriété ou dans le droit du titulaire d’un bien; il implique un changement dans la garde ou dans la possession de ce même bien.

Même s’il est impossible avant la livraison du pétrole brut à la CMMPA, et peut-être aussi après cette livraison, d’identifier une mesure spécifique de pétrole brut, avant ou après séparation du gaz et de l’eau, et de dire qu’elle constitue une mesure de la partie attribuée à la redevance de l’Alberta, il est incontestable qu’en fait, cette partie attribuée à la redevance existe depuis le moment où le locataire en prend possession à la tête du puits. Le paragraphe 170.1(1) de *The Mines and Minerals Act* exige que la partie attribuée à la redevance soit livrée à la CMMPA, et l’alinéa 15(1)(a) de *The Petroleum Marketing Act* exige que la CMMPA en prenne livraison. Avant cette livraison, la partie attribuée à la redevance de l’Alberta est, au sens habituel de ce mot, «recevable» par la CMMPA. La valeur de cette partie est une somme, que vise nettement l’alinéa 12(1)(o) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, et qui doit être incluse dans le revenu du locataire. Les parties ne contestent pas la valeur attribuée à cette partie dans les cotisations qui font l’objet du présent appel.

Quant à la question de la redevance sur le gaz naturel, l’Alberta a instauré en 1972 un programme de stimulants au forage de recherche. La demanderesse a accumulé des crédits en vertu de ce programme. Les sommes qui lui ont été créditées ne pouvaient être touchées en argent liquide, mais pouvaient être employées pour remplir des obligations prescrites, dont le paiement de redevances sur le gaz naturel. La demanderesse a

included those amounts in its taxable income pursuant to paragraph 12(1)(o). The plaintiff also requested Alberta to apply DIC's totalling \$3,138.56 in 1974, and \$24,122.44 in 1975, against natural gas royalties. The Minister assessed on the basis of natural gas royalties receivable by Alberta in the amounts of \$25,309.53 in 1974, and \$74,234.91 in 1975. I note a \$10 discrepancy in the 1975 addition.

Regulations¹⁰ in effect during 1974 and 1975, provided:

10. Credit established pursuant to section 8, upon the written request of the holder thereof, and subject to procedures established by the Department, may be applied in satisfaction of

- (a) moneys payable by him with respect to any applications and dispositions made under Part 5 of The Mines and Minerals Act,
- (b) moneys payable by him pursuant to section 40 of The Mines and Minerals Act, or
- (c) taxes levied under The Freehold Mineral Taxation Act,

and becoming due and payable between January 1, 1974 and December 31, 1979.

Moneys payable to Alberta on the sale by a lessee of Alberta's royalty share of natural gas fall within paragraph (a).

In pleading, the plaintiff alleged that the natural gas royalties receivable by Alberta were reduced by the amounts of the DIC's applied. It argued, correctly, that it never had a right to receive the amount of the DIC's in money but was entitled only to apply it as section 10 prescribed. The argument then was that the DIC's were, therefore, not a debt or sum owing by the Crown to the plaintiff and, thus, could not constitute a set-off against the royalty obligation as might be the case with mutual debts. It follows, presumably, that, since the DIC's could not be a set-off against the royalty, their application to that obligation must have had the effect of reducing the obligation in a way that, to the extent of the reduction, the obliga-

¹⁰ *Exploratory Drilling Incentive Regulations, 1974*, Alta. Reg. 18/74.

acquitté des redevances sur le gaz naturel de \$22,170.97 en 1974, et de \$50,122.47 en 1975. Elle a inclus ces sommes dans son revenu imposable conformément à l'alinéa 12(1)o). La demanderesse a aussi demandé à l'Alberta d'affecter des CSF de \$3,138.56 en 1974, et de \$24,122.44 en 1975, au paiement des redevances sur le gaz naturel. Le Ministre a établi sa cotisation en fonction des sommes de \$25,309.53 en 1974, et de \$74,234.91 en 1975, recevables par l'Alberta à titre de redevances sur le gaz naturel. Je remarque qu'il y a une erreur d'addition de \$10 pour l'année 1975.

Les règlements¹⁰ en vigueur en 1974 et 1975 portent:

[TRADUCTION] 10. Sur demande écrite du détenteur d'un crédit établi conformément à l'article 8, et sous réserve des procédures instaurées par le ministère, ce crédit peut être affecté au paiement des

- a) sommes payables par lui à l'égard de toute demande et de toute disposition effectuée sous le régime de la Partie 5 de The Mines and Minerals Act,
- b) sommes payables par lui conformément à l'article 40 de The Mines and Minerals Act, ou
- c) taxes imposées en vertu de The Freehold Mineral Taxation Act,

qui viennent à échéance et sont payables entre le 1^{er} janvier 1974 et le 31 décembre 1979.

Les sommes payables à l'Alberta par un locataire, lors de la vente de la partie du gaz naturel attribuée à la redevance de l'Alberta, sont visées par l'alinéa a).

Dans sa plaidoirie, la demanderesse a soutenu que les redevances sur le gaz naturel recevables par l'Alberta ont été réduites par l'emploi de la somme des CSF. Elle a soutenu, à juste titre, qu'elle n'a jamais eu le droit de recevoir la somme des CSF en argent, mais qu'elle avait seulement le droit de s'en servir conformément à l'article 10. Son argument est que les CSF ne sont donc pas une dette ou une somme que doit la Couronne à la demanderesse et que, par conséquent, il ne peut y avoir compensation avec l'obligation de payer la redevance, comme ce pourrait être le cas de dettes mutuellement exigibles. Puisqu'il ne peut y avoir compensation, il s'ensuit, je suppose, que l'affectation des CSF au paiement de cette obligation doit

¹⁰ *Exploratory Drilling Incentive Regulations, 1974*, Règlement de l'Alberta 18/74.

tion is to be deemed never to have existed rather than to have been partly satisfied.

I hope I am not misrepresenting the position but, I must admit, I find it hard to understand. In any event, the whole argument ignores completely the plain words of section 10. The DIC's "may be applied in satisfaction of moneys payable" by the plaintiff with respect to natural gas royalties, among other things. The DIC's did not reduce the amount receivable in 1974 and 1975 by Alberta as a royalty in relation to the production of natural gas by the plaintiff; they were merely available, at its option, to be applied in partial satisfaction of that amount. They were so applied.

The plaintiff also argued that, in any event, because the actual amount of natural gas royalty receivable by Alberta in respect of a given calendar year cannot be ascertained until the following year, the amounts assessed to the plaintiff for 1974 and 1975 should have been assessed for 1975 and 1976 respectively. This issue was not raised by the pleadings and I do not, therefore, propose to deal with it. It is an issue which, if properly raised, would likely have been subject of evidence and not just argument as was the constitutional issue.

Having found that the assessments based on the application of paragraph 12(1)(o) were correct, it is not necessary to deal with the defendant's alternative pleading of paragraph 18(1)(m) and subsection 69(6) of the *Income Tax Act*. The action is dismissed with costs.

avoir réduit cette obligation de manière que, dans la mesure de cette réduction, l'obligation soit présumée ne jamais avoir existé, plutôt que d'avoir été partiellement exécutée.

^a J'espère que je ne trahis pas l'argument de la demanderesse, mais je dois admettre que j'éprouve de la difficulté à le comprendre. De toute manière, cet argument ne tient aucunement compte du sens évident des mots employés dans l'article 10. Un CSF «peut être affecté au paiement des sommes payables» par la demanderesse, notamment des redevances sur le gaz naturel. Les CSF n'ont pas réduit, en 1974 et en 1975, la somme recevable par l'Alberta à titre de redevance sur la production de gaz naturel par la demanderesse; ils pouvaient seulement, si tel était le choix de la demanderesse, être affectés au paiement partiel de cette somme. Et c'est ce que la demanderesse a fait.

^d La demanderesse a également plaidé qu'en tout état de cause, puisque la somme recevable par l'Alberta à titre de redevance sur le gaz naturel pour une année civile ne peut être déterminée que l'année suivante, les cotisations fixées à l'égard de ces sommes pour les années 1974 et 1975 auraient dû être fixées pour les années 1975 et 1976 respectivement. Cet argument n'a pas été soulevé dans les pièces de procédure et je n'entends donc pas le traiter. Si elle avait été soulevée de manière régulière, cette question aurait probablement fait l'objet de preuves, et non seulement d'une argumentation, comme dans le cas de la question constitutionnelle.

^g Puisque j'ai jugé que les cotisations, fondées sur l'application de l'alinéa 12(1)o), étaient conformes à la Loi, il n'est pas nécessaire que je me prononce sur les arguments subsidiaires de la défenderesse qui portent sur l'alinéa 18(1)m) et le paragraphe 69(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Je rejette avec dépens l'action intentée par la demanderesse.