

T-3114-82

T-3114-82

The Queen (Plaintiff)

v.

Nomad Sand & Gravel Ltd. (Defendant)

INDEXED AS: CANADA v. NOMAD SAND & GRAVEL LTD.

Trial Division, Rouleau J.—Toronto, May 5; Ottawa, July 16, 1987.

Income tax — Income calculation — Deductions — Gravel pit operation — Levy imposed by Ontario Pits and Quarries Control Act, 1971 on material extracted as security for rehabilitation cost of area — Payments made to provincial Treasurer expenditures deductible pursuant to s. 18(1)(a) Income Tax Act — Deductibility tests met — Expenditures (1) made for purpose of gaining or producing income; (2) not capital in nature.

Income tax — Income calculation — Capital cost allowance — Front-end loaders used in gravel pit operation within Class 22 property — To fall within Class 10, equipment must be used to produce income from "mine" — No authority for proposition gravel pit "mine".

The defendant company operated a sand and gravel pit. It was required to pay to the Ontario government pursuant to the *Pits and Quarries Control Act, 1971* an annual levy on the material extracted, as security towards the cost of rehabilitation of the area. The amount was refundable upon rehabilitation. The defendant claimed as a deduction the amount paid by it to the Ontario government under the Act, and for the purpose of capital cost allowance, classified as Class 22 assets the front-end loaders used in its operations. This is an appeal from the Tax Review Board's decision allowing the defendant's appeal from a notice of reassessment respecting its 1976 taxation year.

The Crown argues that the amount paid by the defendant cannot be considered as an expense or outlay because it was paid into a contingency account and the Province did not own the money until the rehabilitation work was not performed. It was further argued that the front-end loaders were acquired for the purpose of gaining and producing income from a mine and fell within Class 10 property. The defendant contends that the provincial legislation imposed on it a legal obligation to make the payments and that those payments are deductible as having been made in accordance with generally accepted accounting principles. The defendant's position is that once these monies were paid to the Province they were gone forever since its intention was to forfeit them rather than to spend a greater amount for the rehabilitation of the pit.

Held, the appeal should be dismissed.

La Reine (demanderesse)

c.

a

Nomad Sand & Gravel Ltd. (défenderesse)

RÉPERTORIÉ: CANADA c. NOMAD SAND & GRAVEL LTD.

b Division de première instance, juge Rouleau—Toronto, 5 mai; Ottawa, 16 juillet 1987.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Exploitation d'une carrière de sable et de gravier — Contribution imposée par la Pits and Quarries Control Act, 1971 de l'Ontario sur la quantité de matériaux extraite à titre de garantie du coût de la remise en état du terrain — Les paiements faits au trésorier de l'Ontario sont des dépenses déductibles en vertu de l'art. 18(1)(a) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Les critères de la déductibilité sont remplis — Les dépenses (1) sont faites en vue de gagner ou de produire un revenu; (2) ne sont pas des dépenses en capital.

d

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Allocation du coût en capital — Les chargeuses à benne frontale utilisées dans l'exploitation d'une gravière sont des biens de la catégorie 22 — Pour relever de la catégorie 10, l'équipement doit avoir été utilisé en vue de tirer un revenu d'une «mine» — Aucune jurisprudence n'était l'idée qu'une gravière est une «mine».

La société défenderesse a exploité une carrière de sable et de gravier. Elle était tenue, en vertu de la *Pits and Quarries Control Act, 1971*, de verser au gouvernement de l'Ontario une contribution annuelle imposée sur la quantité de matériaux extraite, à titre de garantie du coût de la remise en état du terrain. La somme était remboursable dès la remise en état. La défenderesse a réclamé, à titre de déduction, la somme qu'elle a versée au gouvernement de l'Ontario en vertu de la Loi et, aux fins d'une déduction pour amortissement, elle a classé les chargeuses à benne frontale utilisées dans ses opérations dans la catégorie des biens de la catégorie 22. Il s'agit d'un appel de la décision par laquelle la Commission de révision de l'impôt a accueilli l'appel formé par la défenderesse contre un avis de nouvelle cotisation concernant son année d'imposition 1976.

La Couronne fait valoir que la somme versée par la défenderesse ne saurait être considérée comme une dépense ou un débours parce qu'elle a été versée dans un compte de prévoyance, et que la province n'avait de droit sur l'argent que si les travaux de remise en état n'étaient pas exécutés. Elle soutient en outre que les chargeuses à benne frontale ont été achetées en vue de tirer un revenu d'une mine, et qu'elles relèvent des biens de la catégorie 10. La défenderesse prétend que, en vertu de la législation provinciale, elle est tenue d'effectuer les paiements et que ceux-ci sont déductibles parce qu'ils ont été effectués conformément aux principes comptables généralement reconnus. La défenderesse soutient qu'elle ne pourra plus jamais réclamer cet argent une fois qu'elle l'aura versé à la province, parce qu'elle a l'intention de le perdre plutôt que de dépenser une somme plus grande pour la remise en état de la carrière.

Jugement: l'appel devrait être rejeté.

Based on the facts of this case, there is nothing in *Minister of National Revenue v. Atlantic Engine Rebuilders Ltd.*, [1967] S.C.R. 477, on which the Crown relied in asserting that a deposit is not an expenditure, which can be of assistance to it. The *dictum* in that case which is important here is that a taxpayer is to be taxed on its true profit in each year. Nor is the Federal Court of Appeal decision in *The Queen v. Burnco Industries Ltd. et al.* relevant. In that case, the taxpayers, unlike the defendant herein, were under no legal obligation to pay out monies.

To be deductible as a current expense, an expenditure must satisfy two tests: (1) it must be made for the purpose of gaining or producing income; (2) it must not be of a capital nature. Under subsection 9(1) of the *Income Tax Act*, the income for a taxation year from a business or property is the "profit" therefrom for the year. The first question to ask is not whether an expense is excluded from deduction by paragraph 18(1)(a) or (b) but rather "whether its deduction is permissible by the accepted business and accounting practice". Therefore, an expenditure properly deducted according to accounting standards would be deductible unless prohibited by a provision of the *Income Tax Act*.

The payment made to the Province of Ontario in the form of an annual levy constitutes an allowable deduction. The defendant was required by law to make that payment for the purpose of gaining income from its sand and gravel operation. The expenditure was not capital in nature.

The front-end loaders used by the defendant in its operation fall within the Class 22 definition of Schedule B of the *Income Tax Regulations*, as being "power-operated movable equipment designed for moving and placing earth or rock", in the form of sand and gravel. To fall within the Class 10 definition of assets, it would have to be shown that the equipment was used for the purpose of producing income from a "mine". No authority was cited in support of the proposition that a gravel pit is a "mine". The case of *Paju v. The Minister of National Revenue* (1974), 74 DTC 1087 (T.R.B.) is the one that dealt most directly with that issue, and the facts therein are identical to those in the case at bar. In *Paju* the Tax Review Board found that a gravel pit did not necessarily fall under the definition "mine" and that therefore the taxpayers' loader qualified as a Class 22 asset.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 9(1), 18(1)(a),(b),(e).
Income Tax Regulations, SOR/54-682, Schedule B, Classes 10 (as am. by SOR/74-402, s. 1), 22 (as added by SOR/64-167, s. 3).
Pits and Quarries Control Act, 1971, S.O. 1971, c. 96, s. 11(2).
Pits and Quarries Control Regulations, O. Reg. 545/71, s. 5.

Compte tenu des faits de l'espèce, rien dans l'arrêt *Minister of National Revenue v. Atlantic Engine Rebuilders Ltd.*, [1967] R.C.S. 477, sur laquelle la Couronne s'est appuyée pour affirmer qu'un dépôt ne constitue pas une dépense, ne peut lui venir en aide. D'après l'opinion incidente de cette affaire, qui est d'importance pour l'espèce, un contribuable ne doit être imposé qu'à l'égard des bénéfices qu'il réalise au cours de chaque année. L'arrêt rendu par la Cour d'appel fédérale dans *La Reine c. Burnco Industries Ltd. et autres* ne s'applique pas non plus à l'espèce. Dans cette affaire, les contribuables, à la différence de la défenderesse à l'instance, n'étaient nullement tenus par la loi de dépenser quelque somme que ce soit.

Pour être déductible à titre de dépense courante, une dépense doit satisfaire à deux critères: (1) elle doit être faite en vue de gagner ou de produire un revenu; (2) il ne doit pas s'agir d'une dépense en capital. En vertu du paragraphe 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le revenu pour une année d'imposition tiré d'une entreprise ou d'un bien est le «bénéfice» qu'on en tire pour cette année. La première question se pose de savoir non pas si la déduction d'une dépense est exclue en vertu des alinéas 18(1)a) ou b), mais «si elle est permise par les méthodes commerciales et comptables reconnues». En conséquence, une dépense déduite conformément aux normes comptables serait déductible, à moins qu'une disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne l'interdise.

Le paiement fait à la province de l'Ontario, sous forme de contribution annuelle, constitue une déduction permise. En vertu de la loi, la défenderesse devait effectuer ce paiement en vue de tirer un revenu de l'exploitation de sa carrière de sable et de gravier. Il ne s'agissait pas d'une dépense en capital.

Les chargeuses à benne frontale utilisées par la défenderesse dans son exploitation relèvent de la définition des biens de la catégorie 22 de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, parce qu'il s'agit du «matériel mobile mû par moteur et destiné au déplacement et à la mise en place de terre ou de pierre», sous forme de sable et de gravier. Pour qu'elles relèvent de la définition des biens de la catégorie 10, on devrait rapporter la preuve que l'équipement a été utilisé en vue de tirer un revenu d'une «mine». On n'a cité aucun arrêt de jurisprudence statuant qu'une gravière est une «mine». L'affaire *Paju c. Le ministre du Revenu national* (1974), 74 DTC 1087 (C.R.I.) porte directement sur cette question, et ses faits sont identiques à ceux de l'espèce. Dans cette affaire, la Commission de révision de l'impôt a statué qu'une gravière ne rentre nécessairement pas dans la définition d'une «mine», et que la chargeuse des contribuables constituait donc un bien de la catégorie 22.

LOIS ET RÈGLEMENTS

- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 9(1), 18(1)a),b),e).
Pits and Quarries Control Act, 1971, S.O. 1971, chap. 96, art. 11(2).
Pits and Quarries Control Regulations, O. Reg. 545/71, art. 5.
Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/54-682, annexe B, catégories 10 (mod. par DORS/74-402, art. 1), 22 (ajoutée par DORS/64-167, art. 3).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

FOLLOWED:

Paju v. The Minister of National Revenue (1974), 74 DTC 1087 (T.R.B.).

DISTINGUISHED:

Minister of National Revenue v. Atlantic Engine Rebuilders Ltd., [1967] S.C.R. 477; [1967] C.T.C. 230; *The Queen v. Burnco Industries Ltd. et al.* (1984), 84 DTC 6348 (F.C.A.).

CONSIDERED:

Daley v. M.N.R., [1950] C.T.C. 254 (Ex. Ct.).

COUNSEL:

P. Plourde and *S. Phillips* for plaintiff.

R. T. Hughes for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

Fraser & Beatty, Toronto, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ROULEAU J.: This is an appeal commenced by way of statement of claim from a decision of the Tax Review Board dated January 4, 1982, allowing the defendant's appeal of a notice of reassessment issued by the plaintiff on March 16, 1979 with respect to the defendant's 1976 taxation year.

During the period in question the defendant company carried on the business of operating a sand and gravel pit at Brighton, Ontario. The company's operation consisted of removing raw material from a gravel pit, transporting it to crushers and washers and from there to loading trenches. Three "966 Carruthers" front-end loaders were used to transport the material.

In order for the defendant to obtain the necessary licence to operate a gravel pit, it was required, pursuant to the *Pits and Quarries Control Act, 1971*, S.O. 1971, c. 96, to produce a site plan for the rehabilitation of the area. The rehabilitation

JURISPRUDENCE

DÉCISION SUIVIE:

Paju c. Le ministre du Revenu national (1974), 74 DTC 1087 (C.R.I.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Minister of National Revenue v. Atlantic Engine Rebuilders Ltd., [1967] R.C.S. 477; [1967] C.T.C. 230; *La Reine c. Burnco Industries Ltd. et autres* (1984), 84 DTC 6348 (C.A.F.).

DÉCISION EXAMINÉE:

Daley v. M.N.R., [1950] C.T.C. 254 (C. de l'É).

c AVOCATS:

P. Plourde et *S. Phillips* pour la demanderesse.

R. T. Hughes pour la défenderesse.

d PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Fraser & Beatty, Toronto, pour la défenderesse.

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

f LE JUGE ROULEAU: Il s'agit d'un appel formé par voie de déclaration contre une décision par laquelle la Commission de révision de l'impôt a, le 4 janvier 1982, accueilli l'appel interjeté par la défenderesse d'un avis de nouvelle cotisation établi par la demanderesse le 16 mars 1979 à l'égard de l'année d'imposition 1976 de la défenderesse.

h Au cours de la période en question, la société défenderesse a exploité une carrière de sable et de gravier à Brighton (Ontario). Il s'agissait pour la société de retirer des matériaux bruts d'une carrière de gravier, de les transporter vers des concasseurs et des laveurs et de là vers des tranchées de chargement. On a utilisé trois chargeuses à benne frontale «966 Carruthers» pour transporter les matériaux.

j Pour obtenir un permis nécessaire à l'exploitation d'une gravière, la défenderesse était tenue, en vertu de la *Pits and Quarries Control Act, 1971*, S.O. 1971, chap. 96, de produire un plan d'aménagement pour la remise en état du terrain. Cette

required by the Act comprised levelling off the banks of the pit, the gradual sloping of the floor of the pit, covering the area with top soil and planting grass and trees on the site. The defendant estimated the cost of such rehabilitation to be approximately between \$125,000 and \$130,000.

Pursuant to section 5 of the *Pits and Quarries Control Regulations*, O. Reg. 545/71, a levy of \$0.02 per ton was imposed on the material extracted from the pit as security towards the cost of the rehabilitation. The amount paid by the defendant as a levy bore interest at the rate of 6% and was refundable when and if the rehabilitation of the pit was completed.

In its 1976 taxation year, the defendant claimed as an expense in carrying on business the amount of \$7,994.02 paid by it to the Ontario government pursuant to the *Pits and Quarries Control Act, 1971*. The Minister reassessed the defendant's 1976 taxation year on the basis that the defendant was not entitled to claim the amount as an expense and that certain assets owned by the defendant and used in its operations, namely front-end loaders, should be classified as Class 10 assets [*Income Tax Regulations*, SOR/54-682, Schedule B (as am. by SOR/74-402, s. 1)] for capital cost allowance purposes, rather than as Class 22 assets [*idem* (as added by SOR/64-167, s. 3)] as claimed by the defendant, with the result that the capital cost allowance claimed was reduced by the amount of \$3,972.85.

The defendant objected to the reassessment of March 1979 and the Minister of National Revenue confirmed the reassessment by a notification of confirmation dated June 13, 1980. The defendant then appealed to the Tax Review Board which, by judgment dated January 4, 1982, allowed the appeal. It is that judgment which is now under appeal.

There are two issues before the Court. The first is whether the payments made by the defendant to the Ontario government pursuant to the *Pits and Quarries Control Act, 1971* were an outlay or

remise en état requise par la Loi consistait à niveler les remblais, à taluter graduellement la sole du puits, à couvrir le terrain avec de la terre végétale et des graines de gazon et à planter des arbres sur l'emplacement. La défenderesse a estimé le coût d'une telle remise en état à une somme approximative variant entre 125 000 \$ et 130 000 \$.

En vertu de l'article 5 des *Pits and Quarries Control Regulations*, O. Reg. 545/71, une contribution de 0,02 \$ par tonne a été imposée sur la quantité de matériaux extraite du puits à titre de garantie du coût de la remise en état. La somme payée par la défenderesse à titre de contribution portait un intérêt de 6 %, et elle était remboursable à la fin des travaux de remise en état.

Au cours de son année d'imposition 1976, la défenderesse a réclamé à titre de frais d'exploitation d'une entreprise la somme de 7 994,02 \$ qu'elle a versée au gouvernement ontarien en vertu de la *Pits and Quarries Control Act, 1971*. Le ministre a établi une nouvelle cotisation d'impôt payable par la défenderesse pour son année d'imposition 1976 parce qu'elle n'était pas en droit de réclamer cette somme à titre de dépense et que certains de ses biens qu'elle utilisait pour les fins de ses opérations, à savoir les chargeuses à benne frontale, devraient être classés dans les biens de la catégorie 10 [*Règlements de l'impôt sur le revenu*, DORS/54-682, annexe B (mod. par DORS/74-402, art. 1)] aux fins d'une déduction pour amortissement, plutôt que comme des biens de la catégorie 22 [*idem* (ajoutée par DORS/64-167, art. 3)] comme la défenderesse l'a réclamé, ce qui fait que la déduction pour amortissement réclamée a été réduite de la somme de 3 972,85 \$.

La défenderesse s'est opposée à la nouvelle cotisation établie au mois de mars 1979, et le ministre du Revenu national a confirmé celle-ci au moyen d'un avis de confirmation en date du 13 juin 1980. Elle a alors interjeté appel devant la Commission de révision de l'impôt qui, aux termes de son jugement rendu le 4 janvier 1982, a accueilli l'appel. C'est ce jugement qui fait l'objet du présent appel.

La Cour doit trancher deux questions. La première est de savoir si les paiements effectués par la défenderesse au gouvernement ontarien en vertu de la *Pits and Quarries Control Act, 1971* consti-

expense incurred by the defendant to earn income from its operation within the meaning of paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] and therefore deductible from its income for the taxation year in question or whether they are deposits or reserves which are not deductible under paragraph 18(1)(a) or (e) of the Act.

The second issue is whether the front-end loaders used by the defendant in its sand and gravel operations are, for the purpose of calculating capital cost allowance, items falling within Class 22, Schedule B of the *Income Tax Regulations*, as contended by the defendant or whether the equipment falls within Class 10, as alleged by the plaintiff.

The Crown's position is that the amounts paid by the defendant to the Ontario government pursuant to the *Pits and Quarries Control Act, 1971* are not an expense under the *Income Tax Act* because the monies were paid into what the Crown calls a contingency account and are therefore not deductible. The Crown argues that the amount is paid on deposit with the Treasurer of Ontario and that the deposit may be forfeited if the rehabilitation program is not properly carried out by the company making the deposit. Further, the money cannot be considered an expense or an outlay because the loss of the deposit under subsection 11(2) of the *Pits and Quarries Control Act, 1971* is contingent upon the discretionary power of the Provincial Minister. The Crown maintains that the Province had no ownership in the monies paid as a levy until such time as the rehabilitation work was not performed by the defendant. If, however, the work was performed then the monies would be returned to the company but would not be considered to be income.

As to the second issue, the classification of the front-end loaders used in the defendant's operation, the plaintiff maintains that the loaders were acquired and used by the defendant for the purpose of gaining and producing income from a mine and therefore fall within the definition of Class 10 property. It was agreed by both parties that the determination of this issue would depend on whether or not a gravel pit is a mine. It is the

taient un débours ou une dépense qu'elle a engagé en vue de tirer un revenu de son exploitation au sens de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63], et pouvaient donc être déduits de son revenu pour l'année d'imposition en question, ou s'ils sont des dépôts ou réserves non déductibles en vertu de l'alinéa 18(1)a) ou e) de la Loi.

La deuxième question est de savoir si les chargeuses à benne frontale utilisées par la défenderesse pour l'exploitation de sa carrière de sable et de gravier sont, aux fins du calcul de la déduction pour amortissement, des articles compris dans la catégorie 22, annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, comme l'a prétendu la défenderesse, ou si l'équipement tombe dans la catégorie 10, ainsi que l'a soutenu la demanderesse.

La Couronne fait valoir que les sommes versées par la défenderesse au gouvernement ontarien en vertu de la *Pits and Quarries Control Act, 1971* ne constituent pas une dépense sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, parce que l'argent a été versé dans ce que la Couronne appelle un compte de prévoyance, et ne sont donc pas déductibles. Elle soutient que la somme est payée au moment où elle est déposée chez le trésorier de l'Ontario, et que le dépôt peut être confisqué si la société qui le fait ne mène pas à bonne fin le programme de remise en état. De plus, l'argent ne saurait être considéré comme une dépense ou un débours parce que la perte du dépôt sous le régime du paragraphe 11(2) de la *Pits and Quarries Control Act, 1971* dépend du pouvoir discrétionnaire du ministre provincial. La Couronne soutient que la province n'avait de droit sur l'argent payé à titre de contribution que si la défenderesse n'exécutait pas les travaux de remise en état. Mais si le travail était exécuté, l'argent serait alors remis à la société et ne saurait être considéré comme un revenu.

Quant à la deuxième question, c'est-à-dire la classification des chargeuses à benne frontale utilisées par la défenderesse pour ses opérations, la demanderesse soutient que celle-ci les a achetées et utilisées en vue de tirer un revenu d'une mine et que ces chargeuses relèvent donc de la définition des biens de la catégorie 10. Les deux parties ont convenu que pour trancher cette question, il faut déterminer si une gravière est une mine. Selon la

plaintiff's submission that the defendant's gravel pit operation did constitute a mining operation.

The defendant, on the other hand, argues that even though the payments made by it to the Government of Ontario are referred to in the *Pits and Quarries Control Act, 1971* as a deposit as security for the rehabilitation of the sand and gravel pit, the defendant was under no obligation to carry out such rehabilitation and, in fact, never intended to do so since the cost of such rehabilitation would have been significantly higher than the total amount of the payments. The defendant further argues that it was required by law to make these payments in order to earn income from its sand and gravel operation. The defendant's operation was subject to the provisions of the *Pits and Quarries Control Act, 1971* and the Regulations which imposed a legal obligation on the defendant to make the payments in question to the provincial government. Accordingly, the plaintiff submits these payments were directly related to the defendant's revenues and in turn its profit or income, from the sand and gravel operation for the year in respect of which the payment was made.

The defendant's position is that it would never in fact actually obtain a refund of the amount of monies it paid as a levy. In order to get the payments back the defendant would have been required to spend a substantially higher amount towards the cost of rehabilitation; that is the cost of rehabilitation would greatly exceed the aggregate amount of the payments made pursuant to the legislation so that the defendant would never obtain an actual refund or get any money back as alleged by the plaintiff. Therefore, the defendant argues, once these monies were paid by it to the province, they were gone forever.

The defendant's next submission in support of its argument that the payments are deductible is that they were made in accordance with the generally accepted accounting principles. The basic accounting principle supporting the deductibility of these expenses is that of matching revenues and expenses so that the financial statement of a particular period will present fairly the results of operations for that period; it is a matter of matching the expenses to the revenue for that period.

demanderesse, l'exploitation d'une gravière par la défenderesse constituait bien une exploration minière.

a La défenderesse prétend de son côté que même si les paiements qu'elle a faits au gouvernement de l'Ontario sont considérés dans la *Pits and Quarries Control Act, 1971* comme un dépôt visant à garantir la remise en état de la carrière de sable et de gravier, elle n'était nullement tenue de procéder à cette remise en état et, en fait, n'a jamais voulu le faire puisque le coût de celle-ci aurait été considérablement plus élevé que le montant total des paiements. Elle ajoute qu'elle était légalement tenue d'effectuer ces paiements pour pouvoir tirer un revenu de l'exploitation de sa carrière de sable et de gravier. Les activités de la défenderesse étaient assujetties aux dispositions de la *Pits and Quarries Control Act, 1971* et de son règlement d'application qui l'obligeaient à effectuer les paiements en question au gouvernement provincial. Donc, selon la demanderesse, ces paiements se rapportaient directement aux recettes de la défenderesse et à ses bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation de sa carrière de sable et de gravier pour l'année à l'égard de laquelle le paiement a été effectué.

f La défenderesse soutient que, dans les faits, le montant qu'elle a versé à titre de contribution ne lui sera jamais remboursé. Pour être remboursée, elle aurait été tenue de dépenser une somme beaucoup plus élevée pour la remise en état; autrement dit, le coût de celle-ci dépasserait de beaucoup le montant global des paiements effectués en vertu de la loi, ce qui fait qu'elle ne serait jamais remboursée comme l'a prétendu la demanderesse. La défenderesse soutient donc qu'elle ne pourra plus jamais réclamer cet argent une fois qu'elle l'aura versé à la province.

i Pour étayer l'idée que les paiements sont déductibles, la défenderesse soutient en outre qu'ils ont été effectués selon les principes comptables généralement reconnus. Selon un principe comptable fondamental qui permet la déduction de ces dépenses, il faut rapprocher les recettes et les dépenses afin que l'état financier d'une période donnée reflète fidèlement les résultats des opérations pour cette période; il s'agit de rapprocher les dépenses et les recettes de cette période.

In this case the defendant argues, where the cost of rehabilitating the pit far exceeds the payments made by way of the levy charged, the payment made in each year would be reported as an expense for accounting purposes. Further, the payment was required in order to earn income from the business and was directly related to the amount of material removed from the pit in that year. In that way, there was an appropriate matching of revenues and expenses in calculating profit and loss for that year.

It is the defendant's position that generally accepted accounting principles should normally be applied for taxation purposes unless, by exception, some provision of the *Income Tax Act* requires a departure from those principles. The defendant's submission is that the payments made by it to the province were clearly outlays or expenses made or incurred for the purpose of producing income from the defendant's operation and are therefore proper deductions in the calculation of its income for income tax purposes pursuant to sections 9 and 18 of the *Income Tax Act*.

As to the classification of the front-end loaders, the defendant maintains that this equipment falls squarely within the definition of Class 22 assets which during the year in question provided as follows:

Property acquired after March 16, 1964, that is power-operated movable equipment designed for the purpose of excavating, moving, placing or compacting earth, rock, concrete or asphalt, but not including a property that is included in class 7.

The front-end loaders, argues the defendant, were power-operated, movable equipment designed for and used by the defendant for moving and placing earth or rock, in the form of sand and gravel. Contrary to the opinion held by the plaintiff, the defendant is of the view that its operation did not constitute a "mining" operation which would result in the front-end loaders being classified as Class 10 items for the purpose of calculating the defendant's capital cost allowance.

Counsel for the plaintiff relied on the Supreme Court of Canada decision in *Minister of National Revenue v. Atlantic Engine Rebuilders Ltd.*, [1967] S.C.R. 477; [1967] C.T.C. 230, to support

En l'espèce, soutient la défenderesse, lorsque le coût de la remise en état de la gravière dépasse de loin les paiements effectués à titre de contribution, la somme versée chaque année constituerait une dépense pour des fins comptables. De plus, le paiement était requis pour permettre à la défenderesse de tirer un revenu de son entreprise, et il se rapportait directement à la quantité de matériaux extraits de la gravière au cours de l'année en question. En ce sens, il y a eu rapprochement des revenus et des dépenses dans le calcul des bénéfices et des pertes pour ladite année.

La défenderesse prétend que, normalement, il y a lieu d'appliquer les principes comptables généralement reconnus pour des fins fiscales à moins que, par exception, une quelconque disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* exige d'y déroger. D'après elle, les sommes qu'elle a versées à la province sont clairement des débours ou des dépenses faits ou engagés en vue de tirer un revenu de ses opérations, et peuvent donc être déduites dans le calcul de son revenu pour des fins fiscales, conformément aux articles 9 et 18 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Quant au classement des chargeuses à benne frontale, la défenderesse soutient que ce matériel correspond parfaitement à la définition des biens de la catégorie 22 qui, au cours de l'année en question, prévoyait ce qui suit:

Les biens acquis après le 16 mars 1964 constitués par le matériel mobile mû par moteur et destiné à l'excavation, au déplacement, à la mise en place ou au compactage de terre, de pierre, de béton ou d'asphalte, à l'exclusion toutefois des biens compris dans la catégorie 7.

Selon la défenderesse, les chargeuses à benne frontale sont des biens constitués par le matériel mobile mû par moteur et destiné au déplacement et à la mise en place de terre ou de pierre, sous forme de sable et de gravier. Contrairement à ce qu'a prétendu la demanderesse, la défenderesse est d'avis que ses activités ne constituaient pas une exploitation «minière», ce qui aurait pour résultat que les chargeuses à benne frontale seraient classées dans la catégorie 10 aux fins du calcul de sa déduction pour amortissement.

L'avocat de la demanderesse s'est appuyé sur l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Minister of National Revenue v. Atlantic Engine Rebuilders Ltd.*, [1967] R.C.S. 477; [1967] C.T.C. 230 pour

its argument that the defendant's payments to the province were deposits and not expenditures. I am not persuaded by the plaintiff's argument nor do I think that the *Atlantic* case is of any assistance to its proposition. The facts of that case are clearly different from those in the case at bar. There the respondent company rebuilt Ford engines. When a rebuilt engine was shipped to a Ford dealer, the dealer was charged the invoice price of the rebuilt engine plus a deposit to be held pending receipt of a used rebuildable engine of the same model. The unredeemed deposits held by the respondent company at the end of its taxation year were added by the Minister to the Company's declared income for the year. The Minister argued that the company was not entitled to any deduction in respect of its liability to repay the deposits since the liability was contingent upon the delivery by the dealers of the used engines. The Court held that the deposits could not be regarded as forming part of the respondent company's profits and that there was nothing in the *Income Tax Act* to require them to be treated as profits.

That finding, according to the plaintiff, should lead this Court to the conclusion that a deposit made by a taxpayer is not an expenditure in the same way that the receipt of a deposit cannot be considered to be income.

I disagree with the plaintiff. The *Atlantic* case, *supra*, does not, in my opinion, lead to that conclusion. The dicta of the Supreme Court of Canada in *Atlantic* which is of particular importance to this case is that a taxpayer is to be taxed on its true profit in each year. I can see nothing in the case which is of assistance to the plaintiff based on the facts of this case.

I fail to see the relevance of the other authorities relied upon by the plaintiff in support of its position. For example, the plaintiff referred to the Federal Court of Appeal decision in *The Queen v. Burnco Industries Ltd. et al.* (1984), 84 DTC 6348. In that case the taxpayers upon excavating gravel from a gravel pit, became obligated to backfill the area pursuant to an agreement with the local municipality. Although the costs of back-

faire valoir que les paiements faits par la défenderesse à la province sont des dépôts et non des dépenses. L'argument de la demanderesse ne me convainc pas, et je ne pense pas non plus que l'affaire *Atlantic* serve à étayer sa prétention. Les faits de cette affaire sont clairement différents de ceux de l'espèce. Dans cette affaire, la société intimée reconstruisait des moteurs Ford. Lorsqu'un moteur reconstruit était envoyé à un concessionnaire Ford, ce dernier devait payer la facture du moteur reconstruit plus un dépôt que la société gardait jusqu'à ce qu'elle reçoive un moteur usagé susceptible d'être reconstruit et du même modèle. Les dépôts non remboursés par la société intimée à la fin de son année d'imposition ont été ajoutés par le ministre à son revenu déclaré pour ladite année. Le ministre a fait valoir que la société n'avait droit à aucune déduction à l'égard de son obligation de rembourser les dépôts, puisque cette obligation dépend de la livraison de moteurs usagés par les concessionnaires. La Cour a statué que les dépôts ne pouvaient être considérés comme faisant partie des bénéfices de la société intimée, et que rien dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'exigeait qu'il en soit ainsi.

Selon la demanderesse, cette décision devrait inciter la Cour à conclure qu'un dépôt fait par un contribuable n'est pas une dépense de la même façon qu'un dépôt reçu ne saurait être considéré comme un revenu.

Je ne souscris pas à l'idée de la demanderesse. L'arrêt *Atlantic* susmentionné ne conduit pas, à mon avis, à cette conclusion. D'après l'opinion incidente de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Atlantic*, qui est d'une importance particulière pour l'espèce, un contribuable ne doit être imposé qu'à l'égard des bénéfices qu'il réalise au cours de chaque année. Je ne vois rien dans cette décision qui puisse être utile à la demanderesse, compte tenu des faits de l'espèce.

Je ne vois pas comment les autres décisions invoquées par la demanderesse pour étayer sa position peuvent s'appliquer. Celle-ci a cité par exemple l'arrêt de la Cour d'appel fédérale *La Reine c. Burnco Industries Ltd. et autres* (1984), 84 DTC 6348. Dans cette affaire, les contribuables devaient, en procédant à l'excavation d'une gravière, remblayer le terrain en vertu d'une entente conclue avec la municipalité locale. Ils ont déduit

filling were not incurred until a subsequent taxation year, the taxpayers deducted the expenses in the year of excavation. The Federal Court of Appeal found that the deductions were properly disallowed, holding that an expense could not be said to have been incurred by a taxpayer who was under no obligation to pay out any money. Clearly, that is not the case here, where the defendant was obligated, pursuant to the *Pits and Quarries Control Act, 1971* and its Regulations, to pay the levy to the Province of Ontario in order to carry out its sand and gravel pit operation. I agree with the Federal Court of Appeal's finding that expenses cannot be deducted until they are incurred; I disagree with the plaintiff that the decision in *Burnco* is of any relevance to this case.

In my opinion, the annual levy payments made by the defendant to the province constitute a part of the defendant's current operating expenses and are deductible under paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act*. Subsection 9(1) of the Act states that income for a taxation year from a business or property is the "profit" therefrom for the year. It has long been recognized that tax must be imposed not on the gross amount received but on that amount less the expenses incurred to produce it. Paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act* is recognition of that very fundamental principle:

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from the business or property;

Paragraph 18(1)(b) of the Act prohibits the deduction of an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by Part I of the Act.

There are therefore two tests for an allowable deduction. First, the expenditure must pass the test of having been made for the purpose of gaining or producing income. Second, it must then be shown not to be capital in nature. Provided the expendi-

le coût du remblayage au cours de l'année de l'excavation bien que ce coût n'ait été engagé que durant une année d'imposition subséquente. La Cour d'appel fédérale a statué que c'est à juste titre que les déductions ont été rejetées et qu'on ne saurait dire qu'une dépense a été engagée par un contribuable qui n'était nullement tenu de dépenser quelque somme que ce soit. À l'évidence, tel n'est pas le cas en l'espèce où la défenderesse était tenue, en vertu de la *Pits and Quarries Control Act, 1971* et de son règlement d'application, de verser une contribution à la province de l'Ontario pour exploiter une carrière de sable et de gravier. Je conviens avec la Cour d'appel fédérale que les dépenses ne peuvent être déduites que si elles sont engagées; je ne suis pas d'accord avec la demanderesse pour dire que la décision *Burnco* s'applique à l'espèce.

À mon avis, les contributions annuelles faites par la défenderesse à la province constituent une partie de ses dépenses courantes d'exploitation et sont déductibles en vertu de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le paragraphe 9(1) de la Loi énonce que le revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le «bénéfice» qu'on en tire pour l'année. Il est depuis longtemps reconnu qu'on doit imposer non pas le montant brut reçu, mais ce montant moins les dépenses engagées pour le produire. L'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* reconnaît ce principe fondamental:

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable, tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles:

a) un débours ou une dépense sauf dans la mesure où elle a été faite ou engagée par le contribuable en vue de tirer un revenu des biens ou de l'entreprise ou de faire produire un revenu aux biens ou à l'entreprise;

L'alinéa 18(1)b) de la Loi interdit de déduire une somme déboursée, une perte ou un remplacement de capital, un paiement à titre de capital ou une provision pour amortissement, désuétude ou épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la Partie I de la Loi.

Il existe donc deux critères pour qu'une déduction soit permise. En premier lieu la dépense doit avoir été faite en vue de gagner ou de produire un revenu. En second lieu, il ne doit pas s'agir d'une dépense en capital. Si la dépense satisfait à ces

ture meets these two criteria, it is then deductible as a current expense.

The *Income Tax Act* does not define the term "profit" as that word is used in subsection 9(1) of the Act. However, a judicial statement as to the proper approach for determining net profit is set out in *Daley v. M.N.R.*, [1950] C.T.C. 254 (Ex. Ct.), where Thorson P. stated at page 260:

The correct view, in my opinion, is that the deductibility of the disbursements and expenses that may properly be deducted "in computing the amount of the profits or gains to be assessed" is inherent in the concept of "annual net profit or gain" in the definition of taxable income contained in section 3. The deductibility from the receipts of a taxation year of the appropriate disbursements or expense stems, therefore, from section 3 of the Act, if it stems from any section, and not at all, even inferentially, from paragraph (a) of section 6.

That being so, it follows that in some cases the first enquiry whether a particular disbursement or expense is deductible should be whether it is excluded from deduction by section 6(a) or section 6(b) but rather whether its deduction is permissible by the ordinary principles of commercial, trading or accepted business and accounting practice

Section 3 was the forerunner to the present subsection 9(1) and paragraph 6(a) was the forerunner to the present paragraph 18(1)(a).

Therefore, in accordance with this principle, an expenditure properly deducted according to accounting standards would be deductible for tax purposes unless prohibited by some provision of the Act.

There is, in my opinion, no question that the amount paid in this case by the defendant to the Province of Ontario in the form of an annual levy constitutes an allowable deduction. The expenditure was made, indeed had to be made by the defendant, for the purpose of gaining income from its sand and gravel pit operation and is clearly not capital in nature.

With regards to the second issue, whether the front-end loaders used by the defendant fall within Class 10 or Class 22 for the purpose of determining the defendant's permissible capital cost allowance, there is no doubt in my mind that the defendant must succeed in its argument that the equipment falls squarely within the Class 22 definition of Schedule B of the *Income Tax Regulations*. In order for this Court to find that the

deux critères, elle est alors déductible à titre de dépense courante.

La Loi de l'impôt sur le revenu ne définit pas le terme «bénéfice» tel qu'il est utilisé au paragraphe 9(1) de la Loi. Toutefois, pour savoir comment déterminer un bénéfice net, on peut se référer à la décision *Daley v. M.N.R.*, [1950] C.T.C. 254 (C. de l'É.), où le président Thorson s'est prononcé en ces termes à la page 260:

[TRADUCTION] À mon avis, il est exact de dire que la déductibilité des débours et dépenses qui peuvent à juste titre être déduits «dans le calcul du montant des bénéfices ou gains à imposer» se rattache au concept de «bénéfice ou gain net annuel» dans la définition du revenu imposable figurant à l'article 3. La déductibilité de débours ou dépenses des recettes d'une année d'imposition découle donc de l'article 3 de la Loi et ne résulte pas du tout, même par déduction, de l'alinéa 6a).

Cela étant, il s'ensuit que, dans certains cas, pour savoir si un débours ou une dépense est déductible, il y a lieu de se demander non pas si sa déduction est exclue en vertu des alinéas 6a) ou 6b), mais si elle est permise par les principes ordinaires du commerce ou les méthodes commerciales et comptables reconnues

L'article 3 est devenu l'actuel paragraphe 9(1) et l'alinéa 6a) a été remplacé par l'actuel alinéa 18(1)a).

En conséquence, compte tenu de ce principe, une dépense déduite conformément aux normes comptables serait déductible pour des fins fiscales, à moins qu'une disposition de la Loi ne l'interdise.

À mon avis, il ne fait pas de doute que, en l'espèce, la somme payée par la défenderesse à la province de l'Ontario, sous forme de contribution annuelle, constitue une déduction permise. La défenderesse a engagé et devait effectivement engager cette dépense en vue de tirer un revenu de l'exploitation de la carrière de sable et de gravier en question, et il ne s'agit manifestement pas d'une dépense à titre de capital.

Pour ce qui est de la deuxième question, celle de savoir si les chargeuses à benne frontale utilisées par la défenderesse font partie des biens de la catégorie 10 ou de la catégorie 22 en vue de déterminer la déduction pour amortissement à laquelle elle a droit, je suis certain qu'elle doit réussir à démontrer que la machinerie est visée par la définition de la catégorie 22 de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*. Pour que je

front-end loaders fall within the Class 10 definition of assets the plaintiff would have to satisfy me that the equipment was used for the purpose of gaining or producing income from a "mine".

The plaintiff was unable to refer me to one case which stands as authority for the proposition that a gravel pit or stone quarry is a "mine". The case of *Paju v. The Minister of National Revenue* (1974), 74 DTC 1087 (T.R.B.) deals most directly with this issue and the facts of that case are virtually identical to those in the case at bar. In *Paju* the taxpayers owned and operated a gravel pit. In 1970 the taxpayers purchased a new loader and classified this machine as well as two other loaders under Class 22 of Schedule B of the *Income Tax Regulations* in order to claim 50% depreciation. The Minister refused to allow this. The Tax Review Board held that the taxpayers were allowed to claim 50% depreciation on their equipment, finding that a gravel pit does not necessarily fall under the definition of a "mine" and therefore the loader qualified as a Class 22 asset. At page 1088 the Board stated:

Learned counsel for the respondent argued that Class 10 (30%) applied to the loaders since this was mining machinery and equipment acquired for the purpose of gaining or producing income from a mine. On the basis of the judgment in *Canadian Gypsum Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, (1965) 2 Ex. C.R. 566, learned counsel argued that the gravel pit was a mine and the loaders accordingly were properly classed in this group by the respondent.

In my humble opinion I do not think this resolves the point. The term "mine" is as vague and indefinite as the term "mineral". Whether in the circumstances this particular gravel pit would be called a "mine" is questionable to say the least. The appellants described the 1970 loader as a huge self-propelled diesel tractor on rubber tire wheels with a front end hydraulically-operated bucket having a capacity of 3 cubic yards, and cost \$44,583.38. The two old loaders were much smaller and on January 1st, 1970, had a book value of approximately \$200.00.

While it is conceivable that these loaders could be used in a mine, it does not follow that Class 22 is not open for depreciation purposes when they are used for excavating, moving or loading.

I have come to the conclusion that the respondent erred in reducing the amount of capital cost allowance claimed on the ground that a loader does not qualify as a Class 22 asset.

conclue que les chargeuses à benne frontale relèvent de la définition des biens de la catégorie 10, la demanderesse devait me convaincre que l'équipement a été utilisé en vue de tirer un revenu d'une «mine».

La demanderesse n'a pu me citer aucun arrêt de jurisprudence statuant qu'une gravière ou une carrière de pierre est une «mine». L'affaire *Paju c. Le ministre du Revenu national* (1974), 74 DTC 1087 (C.R.I.) porte directement sur cette question, et ses faits sont pratiquement identiques à ceux de l'espèce. Dans cette affaire, les contribuables possédaient et exploitaient une gravière. En 1970, ils ont acheté une nouvelle chargeuse, et ils ont classé cette machine, ainsi que deux autres chargeuses, sous la catégorie 22 de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu* afin de réclamer un amortissement de 50%. Le ministre a rejeté cette réclamation. La Commission de révision de l'impôt a statué que les contribuables étaient autorisés à réclamer un amortissement de 50% pour leur matériel, qu'une gravière ne rentre nécessairement pas dans la définition d'une «mine» et que la chargeuse constituait par conséquent un bien de la catégorie 22. La Commission a déclaré à la page 1088:

Le distingué avocat de l'intimé a fait valoir que la catégorie 10 (30%) s'appliquait aux chargeuses puisqu'il s'agissait de machines et de matériel miniers acquis dans le but d'acquérir ou de produire un revenu découlant d'une mine. En s'appuyant sur le jugement rendu dans l'affaire *Canadian Gypsum Co. Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, (1965) 2 R.C. de l'É. 566, il a fait valoir que la gravière était une mine et qu'en conséquence les chargeuses avaient été correctement classées dans ce groupe par l'intimé.

À mon humble avis, ceci ne tranche pas la question. Le terme «mine» est aussi vague et indéfini que le terme «minéral». Qu'en l'espèce cette gravière en particulier doive être considérée comme une «mine» est contestable, pour ne pas dire plus. Les appelants ont décrit la chargeuse de 1970 comme un énorme tracteur diesel automoteur muni de roues dotées de pneus en caoutchouc avec une benne frontale à commande hydraulique ayant une capacité de 3 mètres cubes et d'un coût de 44 583,38 \$. Les deux anciennes chargeuses étaient beaucoup plus petites et le 1^{er} janvier 1970 elles avaient une valeur comptable d'environ 200 \$.

Bien qu'on puisse concevoir que ces chargeuses puissent être utilisées dans une mine, il ne s'ensuit pas qu'elles ne peuvent être incluses dans la catégorie 22 à des fins d'amortissement quand elles sont utilisées pour l'excavation, le déplacement ou le chargement.

Je suis parvenu à la conclusion que l'intimé s'est trompé en diminuant le montant de l'allocation du coût en capital réclamer sous prétexte qu'une chargeuse ne peut être un bien relevant de la catégorie 22.

I do not think a clearer statement on the issue could be made. Counsel for the plaintiff attempted to circumvent the finding of the Tax Review Board in *Paju, supra*, by suggesting that the wording of paragraph (k) of Class 10 of the 1970 *Income Tax Regulations* referred to mining machinery and equipment whereas the wording of the 1976 Act refers generally to property acquired for the purpose of gaining or producing income from a mine. Accordingly, the plaintiff maintains that the issue in *Paju* was whether the loader was mining equipment and not whether a gravel and sand pit operation was a mine. I disagree with the plaintiff and I am bound to conclude, as did the Tax Review Board in this case, that the decision in *Paju* goes further than what the Crown suggests.

Accordingly, in my opinion, the defendant's front-end loaders properly fall within the Class 22 definition of assets in Schedule B.

For the above reasons, the plaintiff's appeal is dismissed. Costs to the defendant.

J'estime que cette question ne peut être énoncée plus clairement. L'avocat de la demanderesse a tenté de tourner la décision de la Commission de révision de l'impôt dans *Paju* en laissant entendre que le texte de l'alinéa k) de la catégorie 10 des *Règlements de l'impôt sur le revenu de 1970* faisait mention de machines et de matériel miniers, alors que le texte de la Loi de 1976 parle en général de biens acquis en vue de tirer un revenu d'une mine ou de lui faire produire un revenu. En conséquence, la demanderesse soutient que, dans l'affaire *Paju*, la question était de savoir si la chargeuse était de l'équipement minier et non de savoir si une carrière de gravier et de sable était une mine. Je ne suis pas d'accord avec la demanderesse, et je me vois dans l'obligation de conclure, comme l'a fait la Commission de révision de l'impôt en l'espèce, que la portée de la décision rendue dans l'affaire *Paju* va plus loin que ne le laisse entendre la Couronne.

En conséquence, j'estime que les chargeuses à benne frontale de la défenderesse sont visées par la définition des biens de la catégorie 22 de l'annexe B.

Par ces motifs, l'appel de la demanderesse est rejeté. Les dépens sont adjugés à la défenderesse.