

Her Majesty The Queen (Appellant)

v.

Mohawk Oil Co. Ltd. (Respondent)

INDEXED AS: MOHAWK OIL CO. v. CANADA (CA.)

Court of Appeal, Heald, Hugessen and Stone J.J.A.—
Vancouver, December 10, 1991; Ottawa, January 27,
1992.

Income tax — Income calculation — Taxpayer having contracted for installation of waste oil reprocessing plant — Plant did not work — Negotiating financial settlement of claims — Treating payment as non-income extraordinary item — M.N.R. reassessing as part income, part capital gain — Trial Judge holding payment tax exempt as akin to windfall — M.N.R. arguing Trial Judge ignoring context of payment — How payor characterized settlement unsafe test for determining true nature — Settlement including compensation for lost profits, expenditures thrown away — Reference to English cases as to whether payment truly voluntary — Correctness of reassessment.

This was an appeal from a Trial Division judgment allowing the respondent's appeal from a reassessment for the 1982 taxation year.

In 1978, the respondent contracted with Phillips Petroleum Company for the installation at the respondent's facility of a plant to recycle waste oil into lubricating oil. That plant was installed in January 1980. The respondent paid Phillips \$3.9 million. The respondent also spent \$6 million to put in place such infrastructure and ancillary services as fire protection and roadways. The company treated both of these outlays as capital expenditure. It also incurred and claimed, for travel, office and other costs related to the installation, just under \$1.2 million for each of 1981 and 1982.

The respondent found the plant to be unworkable, and notified Phillips that it held the latter responsible to indemnify and keep it whole in respect of all costs and losses related to the failure of the plant. Representatives of the two companies met, with the respondent providing a list of every expenditure possibly related to the project, adding up to some \$15 million. The parties entered into a settlement agreement terminating the earlier agreement and providing for Phillips to recover most of the

A-772-90

Sa Majesté la Reine (appelante)

c.

^a **Mohawk Oil Co. Ltd. (intimée)**

RÉPERTORIÉ: MOHAWK OIL CO. c. CANADA (CA.)

^b Cour d'appel, juges Heald, Hugessen et Stone, J.C.A.—
Vancouver, 10 décembre 1991; Ottawa, 27 janvier
1992.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — La contribuable a conclu un contrat prévoyant l'installation d'une usine de retraitement d'huile usée — L'usine n'a pas fonctionné — Négociations d'un règlement financier des réclamations — Traitement du paiement comme un poste extraordinaire ne constituant pas un revenu — Dans une nouvelle cotisation, le M.R.N. l'a traité en partie comme un revenu et en partie comme un gain en capital — Le juge de première instance a conclu que le paiement n'était pas assujéti à l'impôt puisqu'il constituait un gain fortuit — Le M.R.N. soutient que le juge de première instance n'a pas tenu compte du contexte dans lequel le paiement a été effectué — La façon dont le payeur a qualifié le montant du règlement est un critère peu sûr dans la détermination de sa véritable nature — Le règlement inclut une indemnité pour les profits perdus et les dépenses faites inutilement — Renvoi à la jurisprudence anglaise sur la question de savoir si un paiement est réellement volontaire — Justesse de la nouvelle cotisation.

^f Il s'agit d'un appel interjeté contre un jugement rendu par la Section de première instance, par lequel elle a accueilli l'appel de l'intimée à l'encontre de la nouvelle cotisation établie à l'égard de son année d'imposition 1982.

^g En 1978, l'intimée a conclu un contrat avec Phillips Petroleum Company relativement à l'installation, aux locaux de l'intimée, d'une usine recyclant l'huile usée en lubrifiants. L'usine, en contrepartie de laquelle l'intimée a payé à Phillips la somme de 3,9 millions de dollars, a été installée en janvier 1980. L'intimée a également engagé des dépenses de 6 millions de dollars afin de mettre en place l'infrastructure et des services connexes tels des moyens de lutte contre l'incendie et des chemins. La compagnie a traité ces dépenses comme des dépenses en immobilisations. Elle a également engagé et déduit, pour les déplacements, les frais de bureaux et d'autres frais reliés à l'installation, près de 1,2 million de dollars à l'égard de chacune des années 1981 et 1982.

ⁱ L'intimée ne pouvant faire fonctionner l'usine, elle a avisé Phillips de son obligation de l'indemniser pour tous les coûts et les pertes reliés au non-fonctionnement de l'usine. Au cours d'une rencontre entre les représentants des deux compagnies, l'intimée a dressé une liste de toutes les dépenses imaginables engagées relativement au projet, totalisant environ 15 millions de dollars. Les parties ont conclu une convention de règlement résiliant la convention antérieure, permettant à Phil-

A-772-90

components, an exchange of releases and a payment by Phillips of over \$7 million in Canadian funds. The respondent did eventually have a waste oil recycling plant installed by another company, and re-used the ancillary installations.

The respondent's directors initially planned to account for the settlement amount by dividing it among deferred development costs, operating losses, and proceeds of disposal of the plant; but, upon the advice of its auditors, the company put it into its financial statements as an extraordinary item. It treated it, on its income tax return, as a non-income receipt and did not include it in taxable income. The Minister reassessed, treating \$3.4 million as recovery of operating losses and, therefore, income, and \$3.7 million as proceeds of disposition of depreciable property and, therefore, a capital gain. The Trial Judge found that the money was not paid by Phillips against any of the specific items of cost borne by the respondent, but simply to prevent a lawsuit and the consequent embarrassment; the money was "akin to a windfall", and not part of taxable income.

Held, the appeal should be allowed.

Whether a payment is part of business income depends, not on the motive of the payer, but on the character of the payment in the hands of the payee. It does not matter whether the payment is made because of reduced income or increased expenditure. The respondent sought, in the settlement negotiations, to be made whole including compensation for both lost profits and wasted capital expenditures. The explicit object of the settlement agreement was to terminate the business transaction out of which those losses arose, and the payment was made as required by the terms of that agreement. The evidence supports the assessment for lost profits and expenditures incurred. The respondent had recorded losses from the operating expenses of the defective plant. The payer agreed to a settlement, beyond the original sale price, to recognize those losses. The allocation to proceeds of disposition of capital property is also supported by the evidence, as Phillips took back the physical plant it had installed two years earlier.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 9(1), 13(21)(d) (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 6(8)), 14(1) (as am. *idem*, s. 7).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

CONSIDERED:

Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue, [1959] Ex.C.R. 91; [1959] C.T.C. 98; (1959), 59 DTC 1050; *Simpson (Inspector of Taxes) v John Reynolds & Co (Insurances) Ltd*, [1975] 2 All ER 88 (C.A.); *Murray*

lips de reprendre la plupart des pièces et prévoyant une libération mutuelle et le paiement par Phillips de plus de 7 millions de dollars en devises canadiennes. L'intimée ayant par la suite fait installer une usine de retraitement d'huile usée par une compagnie différente, elle a pu utiliser les installations connexes.

Les administrateurs de l'intimée ont d'abord eu l'intention de comptabiliser le montant du règlement en le partageant entre les frais de développement différés, les pertes d'exploitation et le produit de l'aliénation de l'usine; toutefois, sur le conseil de ses vérificateurs, la compagnie l'a inclus dans ses états financiers comme un poste extraordinaire. Elle l'a traité, dans sa déclaration de revenus, comme une rentrée ne constituant pas un revenu, ne l'incluant pas dans son revenu imposable. Dans une nouvelle cotisation, le ministre a considéré 3,4 millions de dollars comme un recouvrement des pertes d'exploitation, donc comme un revenu, et 3,7 millions de dollars comme un produit de disposition de biens amortissables, soit un gain en capital. Le juge de première instance a conclu que l'argent versé par Phillips ne visait à compenser aucun des frais supportés par l'intimée, mais seulement à empêcher une poursuite et l'embarras en résultant; le montant constituant «un gain fortuit», il n'était pas un revenu imposable.

Arrêt: l'appel devrait être accueilli.

La question de savoir si le paiement est un revenu d'entreprise dépend non pas du motif du payeur, mais de la nature du paiement dans les mains du bénéficiaire. Peu importe que le paiement soit effectué en raison d'un revenu diminué ou de dépenses plus élevées. L'intimée a cherché, au cours des négociations menant à un règlement, à être indemnisée, notamment des profits perdus et des dépenses en immobilisations faites inutilement. La convention de règlement visait explicitement à résilier la transaction commerciale ayant entraîné ces pertes, et le paiement a été effectué parce que les modalités de la convention l'exigeaient. La preuve appuie la cotisation selon laquelle le paiement est une indemnité pour les profits perdus et les dépenses engagées. L'intimée a subi des pertes en raison des dépenses d'exploitation engagées pour l'usine non fonctionnelle. Le payeur a accepté de payer un montant supérieur au prix de vente initial, reconnaissant ces pertes. La preuve appuie l'attribution au produit de disposition d'un bien en immobilisation, puisque Phillips a repris l'usine qu'elle avait installée deux ans plus tôt.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 9(1), 13(21)(d) (mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 6(8)), 14(1) (mod., *idem*, art. 7).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue, [1959] R.C.É. 91; [1959] C.T.C. 98; (1959), 59 DTC 1050; *Simpson (Inspector of Taxes) v John Reynolds & Co (Insurances) Ltd*, [1975] 2 All ER 88 (C.A.); *Murray (Ins-*

(Inspector of Taxes) v Goodhews, [1978] 2 All ER 40 (C.A.); *Donald Fisher (Ealing) Ltd v Spencer [Inspector of Taxes]*, [1987] STC 423 (Ch. D.); *Raja's Commercial College v Gian Singh & Co Ltd*, [1976] STC 282 (P.C.); *MNR v Import Motors Ltd*, [1973] CTC 719; (1973), 73 DTC 5530 (F.C.T.D.).

REFERRED TO:

R. v. Cranswick, [1982] 1 F.C. 813; [1982] CTC 69; (1982), 82 DTC 6073; 40 N.R. 296 (C.A.); *Courrier M H Inc v The Queen*, [1976] CTC 567; (1976), 76 DTC 6331 (F.C.T.D.); *Glisic v. Canada*, [1988] 1 F.C. 731; (1987), 80 N.R. 39 (C.A.); *TRW Inc. v. Walbar of Canada Inc.*, A-107-91, Stone J.A., judgment dated 31/10/91, F.C.A., not yet reported.

APPEAL from a Trial Division judgment ([1990] 2 CTC 173) allowing the taxpayer's appeal from a reassessment for its 1982 taxation year concerning money received in settlement of claims for breach of a contract. Appeal allowed.

COUNSEL:

Ian S. MacGregor and *Al Meghji* for appellant.
I. H. Pitfield and *Karen R. Sharlow* for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Thorsteinssons, Vancouver, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

STONE J.A.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division rendered July 11, 1990 [[1990] 2 C.T.C. 173], which allowed the appeal of the respondent from the reassessment of the Minister of National Revenue dated August 6, 1987, in respect of its 1982 taxation year. In that judgment, the Trial Judge determined that an amount of \$7,062,187, which the respondent had received in that year from Phillips Petroleum Company in settlement of claims for breach of a contract, was not subject to tax on the basis that the amount was "akin to a windfall".

The facts may be summarized as follows. In November, 1978, the respondent entered into a contract

pector of Taxes) v Goodhews, [1978] 2 All ER 40 (C.A.); *Donald Fisher (Ealing) Ltd v Spencer [Inspector of Taxes]*, [1987] STC 423 (Ch. D.); *Raja's Commercial College v Gian Singh & Co Ltd*, [1976] STC 282 (P.C.); *MRN c Import Motors Ltd*, [1973] CTC 719; (1973), 73 DTC 5530 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISIONS CITÉES:

R. c. Cranswick, [1982] 1 C.F. 813; [1982] CTC 69; (1982), 82 DTC 6073; 40 N.R. 296 (C.A.); *Courrier M H Inc c La Reine*, [1976] CTC 567; (1976), 76 DTC 6331 (C.F. 1^{re} inst.); *Glisic c. Canada*, [1988] 1 C.F. 731; (1987), 80 N.R. 39 (C.A.); *TRW Inc. v. Walbar of Canada Inc.*, A-107-91, juge Stone, J.C.A., jugement en date du 31-10-91, C.A.F., encore inédit.

APPEL d'un jugement de la Section de première instance ([1990] 2 C.T.C. 173) accueillant l'appel du contribuable contre la nouvelle cotisation établie à l'égard de son année d'imposition 1982 relativement à une somme reçue à titre de règlement de réclamations pour violation de contrat. Appel accueilli.

AVOCATS:

Ian S. MacGregor et *Al Meghji* pour l'appelante.
I. H. Pitfield et *Karen R. Sharlow* pour l'intimée.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Thorsteinssons, Vancouver, pour l'intimée.

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

LE JUGE STONE, J.C.A.: Il s'agit d'un appel interjeté à l'encontre d'un jugement rendu par la Section de première instance le 11 juillet 1990 [[1990] 2 C.T.C. 173], par lequel elle a accueilli l'appel de l'intimée à l'encontre de la nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national le 6 août 1987 à l'égard de l'année d'imposition 1982. Dans ce jugement, le juge de première instance a statué que la somme de 7 062 187 \$ versée par Phillips Petroleum Company à l'intimée au cours de l'année 1982 à titre de règlement des réclamations pour violation de contrat n'était pas assujettie à l'impôt pour le motif qu'elle constituait «un gain fortuit».

Voici un résumé des faits. En novembre 1978, l'intimée a conclu un contrat avec Phillips Petroleum

with Phillips Petroleum Company ("Phillips") of Bartlesville, Oklahoma, under which Phillips agreed to supply and install at the respondent's premises in North Vancouver a waste oil re-processing plant ("the plant") for the purpose of extracting high quality lubricating fluids from waste oil. The plant was installed in January, 1980. The respondent paid Phillips \$3,942,000 (\$2,885,000 U.S.) as consideration for the plant. It also incurred expenses in the amount of \$6,042,000 for land, storage tanks, electrical supply services, fire fighting facilities, warehouse, roadways and steam plant in connection with the acquisition and installation of the plant. In addition, further expenses in respect of wages, travel and office costs were incurred and were deducted by the respondent in computing its income. For the fiscal years ending September 30, 1981, and September 30, 1982, the respondent deducted the amounts of \$1,184,235 and \$1,164,296 respectively as "net expenses incurred" in respect of the plant. The respondent included the cost of the plant and of the above-mentioned land and auxiliary facilities, totalling \$9,984,000, in the capital cost of depreciable property or capitalized them as deferred development costs, instead of deducting them in computing its income.

In 1981 the respondent ordered the cessation of the plant's operation after attempts to make it work satisfactorily were unsuccessful.

By letter of October 21, 1981, the respondent formally put Phillips on notice that it should recognize its "responsibility to keep us whole including interest on all the capital invested (as it is all borrowed money in the end) and loss of profits" and asserted that Phillips "should pay a penalty for the problems, distress, loss of good will and financial loss from other opportunities we have had to forego." The respondent also proposed that Phillips, in effect, acquire the plant and attempt to make it work and that the respondent have the option of reacquiring it within two years. The letter went on to conclude: "If you do not wish to proceed, then we have to arrive at a fair financial settlement to keep Mohawk whole and recognize the damage this project has done to our company." Enclosed with this letter was a schedule

Company («Phillips») de Bartlesville, en Oklahoma, en vertu duquel Phillips convenait de fournir et d'installer aux locaux de l'intimée à Vancouver Nord une usine de retraitement d'huile usée («l'usine») en vue d'extraire de celle-ci des lubrifiants de haute qualité. L'usine, en contrepartie de laquelle l'intimée a payé à Phillips la somme de 3 942 000 \$ (2 885 000 \$ US), a été installée au cours du mois de janvier 1980. L'intimée a également engagé des dépenses de 6 042 000 \$ pour l'achat d'un terrain, de réservoirs destinés à l'entreposage, de services d'approvisionnement en électricité, de moyens de lutte contre l'incendie, d'un entrepôt, de chemins et d'une centrale de vapeur nécessaires à l'acquisition et à l'installation de l'usine. En outre, l'intimée a déduit, dans le calcul de son revenu, les dépenses supplémentaires engagées pour les salaires, les déplacements et les frais de bureaux. À l'égard des exercices financiers se terminant le 30 septembre 1981 et le 30 septembre 1982, l'intimée a déduit les sommes de 1 184 235 \$ et de 1 164 296 \$ respectivement à titre de «dépenses nettes engagées» relativement à l'usine. L'intimée a soit inclus, dans le coût en capital de biens amortissables, le coût de l'usine et du terrain et des installations connexes déjà mentionnés, qui totalisent 9 984 000 \$, ou elle a capitalisé ces coûts à titre de frais de développements différés, plutôt que de les déduire dans le calcul de son revenu.

En 1981, l'intimée a interrompu l'exploitation de l'usine après avoir tenté sans succès de la faire fonctionner de façon satisfaisante.

Dans une lettre du 21 octobre 1981, l'intimée avisait formellement Phillips de reconnaître son [TRADUCTION] «obligation de nous indemniser en nous remettant notamment l'intérêt de tout le capital investi (puisque, en fait, il s'agit d'argent emprunté) et une somme représentant la perte de profits», et elle soutenait que Phillips [TRADUCTION] «devrait payer une pénalité pour les difficultés, l'embarras, la perte de clientèle et la perte financière subie pour avoir dû renoncer à d'autres occasions». En outre, l'intimée suggérait que Phillips, en fait, acquière l'usine et tente de la faire fonctionner, et que l'intimée ait la faculté de l'acquérir de nouveau dans les deux ans. La lettre se terminait ainsi: [TRADUCTION] «Si vous refusez cette offre, nous devons alors en venir à un règlement financier équitable qui indemnise Mohawk

containing a breakdown of the respondent's "costs to September 30th 1981" in the aggregate amount of \$15,612,000.

Phillips rejected this proposal by letter dated November 18, 1981, and offered, instead, to redesign the plant. As an alternative, Phillips proposed:

In the absence of a solution to this apparent impasse, a proposed settlement per terms of the contract appears to be the only alternative. In this event we would propose, subject to Phillips management approval, removal of the plant, refunding the purchase price, and a cash settlement of \$1.5 million (U.S.) for excess costs incurred by Mohawk from February 1, 1981 forward.

This latter proposal was rejected by the respondent by letter dated December 2, 1981. One element of the counter-proposal contained in that letter was that Phillips would "forthwith pay to Mohawk an agreed sum on account of the actual additional costs that will have been sustained by Mohawk up to the date the proposal comes into effect."

Negotiations leading to a settlement of the dispute came to a head at face-to-face talks which were conducted at the site of Phillips head office in Oklahoma, in early January, 1982. Mr. Frederick Gingell, a director, vice chairman and secretary-treasurer of the respondent, was the only witness called at the trial. He testified as to the course of these negotiations. He was one of five individuals, including the respondent's president, who made up its negotiating team. The respondent had drawn up a list of every possible expenditure it had incurred in the years 1978 to 1981 respecting the plant, which expenditures, he testified, were "up in the \$15 million range" because they included the incidental expenses referred to above. The parties were unable to settle their differences over the course of several days of negotiations until the morning of January 8, 1982. On that date, as Mr. Gingell testified, Phillips "came . . . and said we'll pay you \$6 million if you will go away." The terms and conditions upon which the parties agreed to terminate the January 27, 1978 agreement, as well as a subsequent option agreement, were recorded in a letter agreement dated January 8, 1982, which also allowed Phillips to reclaim any parts and components

et qui reconnaisse le préjudice que ce projet a causé à notre compagnie». L'intimée a joint à cette lettre une annexe contenant la ventilation des «coûts subis au 30 septembre 1981», d'un montant global de
a 15 612 000 \$.

Phillips a rejeté cette offre dans une lettre du 18 novembre 1981 où elle a plutôt offert de refaire la conception de l'usine. À titre de solution de remplacement, Phillips a formulé la contre-offre suivante:

[TRADUCTION] À défaut de solution à cette apparente impasse, un règlement proposé suivant les modalités du contrat semble être la seule solution de remplacement. Dans un tel cas, nous proposons, sous réserve de l'approbation de la direction de Phillips, le démontage de l'usine, le remboursement du prix d'achat, et un règlement en argent de 1,5 million de dollars (US) pour les coûts supplémentaires engagés par Mohawk à partir du 1^{er} février 1981.

Dans une lettre du 2 décembre 1981, l'intimée a rejeté cette offre. La contre-offre faisant partie de cette lettre prévoyait entre autres que Phillips [TRADUCTION] «payerait immédiatement à Mohawk une somme convenue pour les coûts supplémentaires réels que Mohawk devrait supporter jusqu'à l'entrée en vigueur de cette offre».

Les négociations menant à un règlement du litige ont abouti lors de pourparlers tenus en face à face au bureau principal de Phillips en Oklahoma, au début du mois de janvier 1982. Seul M. Frederick Gingell, administrateur, vice-président et secrétaire-trésorier de l'intimée, a été appelé à témoigner au procès. Son témoignage a porté sur le déroulement des négociations. Il faisait partie du groupe de cinq personnes, dont le président de l'intimée, formant l'équipe de négociations. L'intimée a dressé une liste de toutes les dépenses imaginables engagées au cours des années 1978 à 1981 relativement à l'usine, ces dépenses, selon le témoignage de M. Gingell, se situant [TRADUCTION] «aux environs de 15 millions de dollars» puisqu'elles incluaient les dépenses connexes mentionnées précédemment. Les parties n'ont pu régler leur différend malgré plusieurs journées de négociations, jusqu'au matin du 8 janvier 1982. Ce jour-là, comme M. Gingell a témoigné, Phillips [TRADUCTION] «est venue à la table et nous a offert la somme de 6 million de dollars pour que nous disparaissions». Les modalités convenues par les parties en vue de résilier la convention du 27 janvier 1978, ainsi que la convention à option subséquente, ont été con-

of the plant except the hydrotreater. The settlement included a mutual release "from liability of all claims of any nature whatsoever whether, contract or tort, arising out of or related in any way to the Purchase Agreement."

signées dans une lettre de convention du 8 janvier 1982, par laquelle il était également permis à Phillips de reprendre tous les pièces et éléments de l'usine, à l'exception de l'unité d'hydrotraitement. Le règlement prévoyait la libération mutuelle [TRADUCTION] «de toute responsabilité à l'égard de toutes les créances, quelle qu'elles soient, de nature contractuelle ou délictuelle, se rapportant de quelque manière que ce soit à la convention d'achat».

At a meeting of the respondent's board of directors held on February 15, 1982, the following treatment of the settlement amount was approved:

Lors d'une réunion tenue le 15 février 1982, le conseil d'administration de l'intimée a approuvé le traitement suivant du paiement reçu de Phillips:

Proceeds in Canadian funds (U.S.\$6,100,000)	\$7,277,906
Allocated to:	
Option Agreement Deposit (U.S.\$100,000)	\$ 115,718
Deferred Development Costs	\$2,640,614
1981 Operating loss	\$1,184,234
Loss, October 1 to December 31, 1981	
Operating expense	542,304
Demand Loan expense	289,966
Proceeds of disposal of lubricant plant (U.S.\$6,000,000)	\$2,505,069
Total (U.S.\$6,000,000)	\$7,162,187
	\$7,277,905

[TRADUCTION] Produit en devises canadiennes (6 100 000 \$ US)	7 277 906 \$
Réparti comme suit:	
Avance—Convention d'option (100 000 \$ US)	115 718 \$
Frais de développement différés	2 640 614 \$
Perte d'exploitation pour 1981	1 184 234 \$
Perte—du 1 ^{er} octobre 1981 au 31 décembre 1981	
Charges d'exploitation	542 304 \$
Charges—prêt remboursable sur demande	289 966 \$
Produit de l'aliénation de l'usine de lubrifiants	2 505 069 \$
(6 000 000 \$ US)	7 162 187 \$
Total (6 000 000 \$ US)	7 277 905 \$

The objective of this treatment, according to the evidence, was to get rid of the project account and improve the financial statements for the respondent's bankers. However, on the advice of its auditors, the respondent later decided to treat the amount differently, as of its fiscal year which ended September 30, 1982. The result was that the payment was included in income as "an extraordinary item," as explained in the following Note 13 to its financial statements for that fiscal year:

Il ressort de la preuve que cette façon de traiter le paiement visait à éliminer le compte portant sur le projet et à faire mieux paraître les états financiers auprès des banquiers de l'intimée. Toutefois, sur le conseil de ses vérificateurs, celle-ci a ultérieurement décidé de traiter ce montant différemment à compter de son exercice financier prenant fin le 30 septembre 1982. Ainsi, le paiement a été inclus dans son revenu à titre de «poste extraordinaire», comme il est expliqué à la note 13 suivante de ses états financiers pour cet exercice financier:

13. EXTRAORDINARY ITEM

[TRADUCTION] 13. POSTE EXTRAORDINAIRE

During the year the company accepted a settlement with the original lubricant plant supplier, terminating the original purchase agreement of January 27, 1978 and a damage payment of \$7,062,187 (\$6,000,000 U.S.) was received as a conse-

Au cours de l'année, la compagnie a conclu un règlement avec le fournisseur original de l'usine de lubrifiants, mettant fin à la convention originale d'achat datée du 27 janvier 1978, et des dommages-intérêts de 7 062 187 \$ (6 000 000 \$ US) ont été

quence. The major part of the original plant was scrapped and the transaction has been accounted for as follows:

Damage Proceeds		\$7,062,187
Less:		
write-down of lubricant plant	\$2,086,873	
write-off of deferred development costs	<u>2,640,614</u>	<u>(4,727,487)</u>
Deferred income tax recovery		<u>\$2,412,020</u>
Net extraordinary item		<u>\$4,746,720</u>

In computing its income for tax purposes for the fiscal year in question, the respondent treated all but \$100,000 of the settlement amount as a "non-income receipt" and did not include the balance in its taxable income. The \$100,000 amount, which represented a deposit paid under the subsequent option agreement, is not in issue.

The Minister's notice of reassessment dated August 6, 1987, allocated the settlement payment as follows in respect of the taxation year 1982:

	Tax Treatment	
	Income	Capital
Deferred Development Costs	\$1,427,203	\$1,213,411
Recovery of '81 operating loss	1,184,233	
Loss for the '82 Year to December 31, 1981		
Demand Loan interest	289,966	
operating loss	542,304	
Prop Plant		<u>2,505,069</u>
Total	<u>\$3,443,708</u>	<u>\$3,718,430</u>

The reassessment had the effect of allocating the amount of \$3,443,708 as income, and the amount of \$3,718,430 as capital, represented by proceeds of disposition of depreciable property. When this latter

reçus en conséquence. L'usine originale a été en grande partie mise hors de service et l'opération a été comptabilisée comme suit:

Dommages-intérêts		7 062 187 \$
Moins:		
Amortissement de l'usine de lubrifiants	2 086 873 \$	
Radiation des frais de développement différés	<u>2 640 614 \$</u>	<u>(4 727 487 \$)</u>
Recouvrement des impôts différés sur le revenu		<u>2 412 020 \$</u>
Poste extraordinaire net		<u>4 746 720 \$</u>

Dans le calcul de son revenu aux fins de l'impôt à l'égard de l'exercice financier en question, l'intimée a traité tout le paiement reçu en vertu du règlement, à l'exception de 100 000 \$, comme une «retrécie ne constituant pas un revenu», et elle n'a pas inclus le solde dans son revenu imposable. La somme de 100 000 \$, qui représente un versement initial effectué en vertu de la convention d'option subséquente, n'est pas en litige.

Dans son avis de nouvelle cotisation du 6 août 1987, le ministre a réparti le paiement du règlement de la façon suivante, relativement à l'exercice financier de 1982:

	Traitement fiscal	
	Revenu	Capital
Frais de développement différés	1 427 203 \$	1 213 411 \$
Recouvrement de la perte d'exploitation pour 1981	1 184 233	
Perte pour l'année 1982 jusqu'au 31 décembre 1981:		
Intérêt sur le prêt remboursable sur demande	289 966	
Perte d'exploitation	542 304	
Usine d'agents d'activation		<u>2 505 069</u>
Total	<u>3 443 708 \$</u>	<u>3 718 430 \$</u>

La nouvelle cotisation considérait la somme de 3 443 708 \$ comme un revenu, et la somme de 3 718 430 \$ comme un capital, représenté par le produit de disposition de biens amortissables. Lorsque ce

amount was credited to the respondent's class 29 capital cost allowance pool, it resulted in a capital gain of \$350,884.

On June 27, 1989, in response to the respondent's notice of objection filed August 26, 1987, the Minister confirmed the reassessment on the basis that the settlement amount was not a "non-taxable receipt", but rather that \$3,443,708 was required to be included in the respondent's 1982 income pursuant to subsection 9(1)¹ of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] and that \$3,718,430 was required to be treated as "proceeds of disposition of property" within the meaning of paragraph 13(21)(d)² [as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 6(8)] of the Act.

In his reasons for judgment, the learned Trial Judge [at page 181] defined the issue before him as whether the settlement amount "should be included

¹ Subsection 9(1) reads:

9. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is his profit therefrom for the year.

² Paragraph 13(21)(d) reads:

13. . . .

(21) . . .

(d) "proceeds of disposition" of property includes

- (i) the sale price of property that has been sold,
- (ii) compensation for property unlawfully taken,
- (iii) compensation for property destroyed and any amount payable under a policy of insurance in respect of loss or destruction of property,
- (iv) compensation for property taken under statutory authority or the sale price of property sold to a person by whom notice of an intention to take it under statutory authority was given,
- (v) compensation for property injuriously affected, whether lawfully or unlawfully or under statutory authority or otherwise,
- (vi) compensation for property damaged and any amount payable under a policy of insurance in respect of damage to property, except to the extent that such compensation or amount, as the case may be, has within a reasonable time after the damage been expended on repairing the damage,

(vii) an amount by which the liability of a taxpayer to a mortgagee is reduced as a result of the sale of mortgaged property under a provision of the mortgage, plus

(Continued on next page)

dernier montant a été crédité à la catégorie 29 de l'intimée aux fins du pool de déduction pour amortissement, il en est résulté un gain en capital de 350 884 \$.

Le 27 juin 1989, en réponse à l'avis d'opposition de l'intimée déposé le 26 août 1987, le ministre a confirmé la nouvelle cotisation pour le motif que le montant du règlement n'était pas une «rentrée non imposable», mais plutôt que la somme de 3 443 708 \$ devait être incluse dans le calcul du revenu de l'intimée pour l'année 1982 conformément au paragraphe 9(1)¹ de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63] et que la somme de 3 718 430 \$ devait être traitée comme le «produit de disposition d'un bien» au sens de l'alinéa 13(21)d)² [mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 6(8)] de la Loi.

Dans les motifs de son jugement, le juge de première instance a dit [à la page 181] que la question dont il était saisi consistait à savoir si le montant du

¹ Le paragraphe 9(1) est ainsi libellé:

9. (1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

² L'alinéa 13(21)d) est ainsi libellé:

13. . . .

(21) . . .

d) le «produit de disposition» de biens comprend

- (i) le prix de vente des biens qui ont été vendus,
- (ii) toute indemnité pour biens pris illégalement,
- (iii) toute indemnité afférente à la destruction de biens et toute somme payable en vertu d'une police d'assurance du fait de la perte ou de la destruction de biens,
- (iv) toute indemnité afférente aux biens pris en vertu d'une loi ou le prix de vente des biens vendus à une personne ayant donné un avis de son intention de les prendre en vertu d'une loi,
- (v) toute indemnité afférente aux biens ayant subi un préjudice, légalement ou illégalement, ou en vertu d'une loi ou de toute autre façon,
- (vi) toute indemnité afférente aux dommages causés aux biens et toute somme payable en vertu d'une police d'assurance au titre de dommages causés à des biens, sauf dans la mesure où cette indemnité ou cette somme, suivant le cas, a, dans un délai raisonnable après que les dommages ont été subis, été dépensée pour la réparation des dommages,
- (vii) le montant de la réduction de la dette dont un contribuable est débiteur envers un créancier hypothécaire découlant de la vente du bien hypothéqué en vertu

(Suite à la page suivante)

into taxable income or whether the money received is akin to a windfall,” and he then added, at page 182:

I am of the view that in order to make such a determination, it is necessary to examine all of the reasons as to why the money was paid, that is, why did Phillips pay Mohawk the US\$6,000,000. Was this sum of money paid in respect of a breach of contract and thus cannot be categorized either as income from office or employment or income from a business or trade or must I look beyond the damage settlement to the reasons which gave rise to the payment and determine on that basis whether the money were compensation for money which should have been paid pursuant to a business contract and if so, whether any or all monies paid under the contract would have been considered income or capital receipts.

His answer to this question appears at pages 182-183, where he stated:

The uncontradicted evidence of Gingell is that when Mohawk first submitted its claim to Phillips, it included money paid to Phillips, it included all costs for what was spent for “on site” work, such as tanks and roadways and it included what was calculated to be lost profits. This first claim made by Mohawk to Phillips was for the sum of approximately US\$15,000,000. I was not given a breakdown for this sum of US\$15,000,000 but it included a sum for loss of future profits. The evidence is that this original claim was not accepted and after a number of days of negotiation a settlement was reached for US\$6,000,000. Gingell states he does not know why Phillips offered US\$6,000,000 but after receiving the offer he and his associates discussed the offer and accepted the offer of US\$6,000,000 provided a hydrotreater would be included. The evidence is that this was agreed to by Phillips in order to “get rid” of the claim of Mohawk.

I am satisfied that the offer made by Phillips was made, not based on Mohawk’s loss of future profits nor on anything other than to rid themselves of a serious embarrassment as Phillips had and may still have an excellent reputation in the field of oil technology.

Had I been given any evidence that part of the US\$6,000,000 was to compensate Mohawk for loss of profit, I would have concluded that that part of the settlement should be considered income from a business as it would have been paid as a loss of profit that Mohawk would have made. The facts

(Continued from previous page)

any amount received by the taxpayer out of the proceeds of such sale, and

(viii) any amount included in computing a taxpayer’s proceeds of disposition of the property by virtue of paragraph 79(c);

règlement «devrait être inclus dans le revenu imposable ou si la somme reçue constitue un gain fortuit», et il a ajouté, à la page 182:

Je suis d’avis que pour faire une telle détermination, il est nécessaire d’examiner toutes les raisons pour lesquelles l’argent a été payé, c’est-à-dire pourquoi Phillips a versé 6 000 000 \$ US à Mohawk. Cette somme a-t-elle été payée en raison de la rupture du contrat et ne peut, par conséquent, être qualifiée soit de revenu d’une profession ou d’un emploi, soit de revenu tiré d’une entreprise ou d’un commerce, ou dois-je regarder au-delà du dédommagement pour trouver les raisons qui ont donné lieu au versement et déterminer alors s’il s’agissait d’un dédommagement pour de l’argent qui aurait dû être payé aux termes d’un contrat commercial et, si oui, si tout ou partie des sommes versées au titre du contrat aurait été considéré comme revenu ou capital.

Sa réponse à cette question se trouve aux pages 182 et 183, où il a affirmé:

Il ressort du témoignage non contredit de Gingell que lorsque Mohawk a d’abord présenté sa réclamation à Phillips, la réclamation comprenait les sommes qu’elle lui avait versées, de même que tout ce qui avait été payé pour le travail sur les lieux tels que les réservoirs et les chemins, et tout ce qui avait été calculé comme des profits perdus. La première réclamation que Mohawk a soumise à Phillips visait une somme d’environ 15 000 000 \$ US. On ne m’a pas fait part de la ventilation de cette somme, mais elle comprenait un montant pour la perte de profits futurs. La preuve révèle que cette première réclamation n’a pas été acceptée et qu’après un certain nombre de jours de négociation, un règlement a été conclu pour la somme de 6 000 000 \$ US. Gingell déclare qu’il ne sait pas pourquoi Phillips a offert 6 000 000 \$ US, mais qu’après avoir reçu l’offre lui et ses associés l’ont examinée et l’ont acceptée à condition qu’elle soit accompagnée d’une unité d’hydrotraitement. La preuve révèle que cette demande a été acceptée par Phillips pour «en finir avec» la réclamation de Mohawk.

Je suis convaincu que l’offre faite par Phillips n’était pas basée sur la perte de profits futurs que subirait Mohawk et qu’elle n’avait pour autre justification que de tirer Phillips d’un très mauvais pas, cette dernière ayant et pouvant toujours avoir une excellente réputation dans le domaine de la technologie pétrolière.

Si j’avais été saisi de quelque preuve établissant qu’une partie des 6 000 000 \$ US était destinée à dédommager Mohawk pour la perte de profits, j’aurais conclu que cette partie du règlement devrait être considérée comme revenu tiré d’une entreprise, car elle aurait été versée au titre de la perte d’un

(Suite de la page précédente)

d’une clause du contrat d’hypothèque, plus toute partie du produit d’une telle vente reçue par le contribuable, et

(viii) toute somme incluse, en vertu de l’alinéa 79c), dans le calcul du produit de la disposition de biens revenant à un contribuable;

only indicate that the money was paid as damages to prevent a lawsuit that could have been considered an embarrassment to Phillips and nothing more.

I accept the submission of counsel for Mohawk that the reimbursement of money previously deducted as an expense does not make this reimbursement taxable income.

The money received by Mohawk is income and must be shown as such. The fact that the sum of US\$6,000,000 was shown as income, does not make that income taxable. The income of US\$6,000,000 had to be shown in the tax return of the plaintiff Mohawk in accordance with generally accepted accounting principles but I am satisfied from all of the evidence it is not income to be counted for income tax purposes as the income is not income as contemplated in sections 3, 4 or 9 of the ITA.

I have not discussed the fact of Mohawk's Board of Directors (Gingell) allocating the funds in a specific manner. Both counsel agree that what was put into the books of the company does not, by itself, make the sum received from Phillips taxable income and, therefore, nothing more need be said.

I am therefore satisfied that the sum of US\$6,000,000 (C\$7,162,138) is not taxable income but income as damages as a result of a breach of contract paid not to compensate loss of profits but paid to prevent a lawsuit and loss of reputation.

The appellant submits that the Trial Judge erred by treating the settlement amount as "akin to a windfall" because in doing so he failed to take account of the business context in which the payment was made and also because his conclusion was based on the erroneous view that the character of the payment should be determined by reference to the motivation of the payor, instead of the true nature of the loss in respect of which the payment was received.

The respondent, for its part, supports the judgment below and submits that the settlement amount was paid as a result of its claim that Phillips had fundamentally breached the purchase agreement and had, in effect, agreed to pay damages. These damages, it is said, could only be taxable if they had been paid as a result of a breach of a trading contract the performance of which would have resulted in the receipt of revenue or were paid otherwise than in respect of a breach of contract in order to compensate for income or profits which would have been earned but for the injury done to the recipient. This alternative argu-

profit que Mohawk aurait réalisé. Les faits indiquent seulement que l'argent a été payé à titre de dommages-intérêts pour empêcher une poursuite qui aurait pu être considérée comme une cause d'embarras pour Phillips et rien de plus.

J'accepte la prétention des avocats de Mohawk selon laquelle le remboursement des sommes déduites antérieurement au titre d'une dépense n'en fait pas un revenu imposable.

L'argent reçu par Mohawk est un revenu et doit être indiqué comme tel. Le fait que la somme de 6 000 000 \$ US a été indiquée comme revenu ne fait pas de ce revenu un revenu imposable. Le revenu de 6 000 000 \$ US devait être indiqué dans la déclaration d'impôt de la demanderesse Mohawk conformément aux principes comptables généralement reconnus, mais l'ensemble de la preuve me convainc qu'il ne s'agit pas d'un revenu devant être inclus aux fins de l'impôt sur le revenu dans le revenu puisqu'il ne s'agit d'un revenu au sens des articles 3, 4 ou 9 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Je n'ai pas examiné le fait que le conseil d'administration de Mohawk (Gingell) a réparti les fonds d'une manière particulière. Les avocats des deux parties conviennent que l'inscription dans les livres de la compagnie n'en fait pas, par elle-même, de la somme reçue de Phillips un revenu imposable, et, il n'y a donc rien d'autre à ajouter.

Par conséquent, j'estime que la somme de 6 000 000 \$ US (7 162 138 \$ CAN) n'est pas un revenu imposable, mais des dommages-intérêts résultant de la rupture du contrat, ces dommages-intérêts étant versés non en réparation de la perte de profits, mais pour empêcher une poursuite et la perte de réputation.

L'appelante soutient que le juge de première instance a commis une erreur en traitant le montant du règlement comme un «gain fortuit» puisqu'ainsi, il n'a pas tenu compte du contexte commercial dans lequel le paiement a été effectué et parce que sa conclusion repose sur l'opinion erronée selon laquelle la nature du paiement doit être déterminée en fonction du mobile du payeur, et non en fonction de la nature réelle de la perte à l'égard de laquelle le paiement a été reçu.

L'intimée, pour sa part, est d'accord avec le jugement rendu en première instance et prétend que le montant du règlement a été payé suite à ses prétentions selon lesquelles Phillips avait fondamentalement violé la convention d'achat et avait, en fait, convenu de payer des dommages-intérêts. Ces dommages-intérêts, prétend-on, ne pouvaient être imposables que s'ils avaient été versés suite à la violation d'un contrat commercial dont l'exécution aurait entraîné des revenus ou s'ils avaient été versés autrement qu'à l'égard d'une violation de contrat en guise d'indemnisation pour le revenu ou les profits

ment is coupled with the submission that there was no contractual trading or business relationship between Phillips and the respondent in respect of which it could be said that, but for the breach by Phillips, it would have been obliged to pay any amount to the respondent as revenue. Finally, the respondent says that no amount was paid for lost profits as such, that no claim for lost profits was ever quantified and that Phillips never agreed to pay any amount for loss of profits.

No authority has been brought to the Court's attention in which a payment that is not a "windfall" should nevertheless be treated for income tax purposes as "akin to a windfall." The decided cases do appear to support the appellant's contention that in determining whether a taxpayer has received a non-taxable "windfall," account must be taken of the business context in which a particular payment was made and received. In *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1959] Ex.C.R. 91, the Court set aside an assessment of income tax of an amount paid to the taxpayer from a fund which had been created from public donations made for the relief of persons who had suffered as a result of Hurricane Hazel, which struck the Province of Ontario in the month of October 1954. In doing so, Cameron J., after reviewing cases cited by both parties, including those which had dealt with the treatment to be accorded insurance proceeds in respect of stock-in-trade destroyed by fire, stated, at pages 97-98:

In the present case, I can find no analogy between the monies received from the Relief Fund and the monies received from insurance policies on stock-in-trade which has been destroyed by fire. Here the Relief Fund received nothing whatever from the appellant by way of contribution, insurance premiums, services, salvage or otherwise. The appellant had no legal right at any time to demand payment of any amount from the Relief Fund and clearly, at the time of its loss, had no expectation of getting anything. There was no contract of any sort between the donor and the donee, and the trustees of the Relief Fund, had they so desired, need not have paid the appellant anything. I can find nothing in the circumstances outlined which would indicate that the giving and receiving of the amount was in any sense a business operation or arose out of the taxpayer's business.

qui auraient été tirés n'eût été le préjudice causé au bénéficiaire. À cette prétention subsidiaire, s'ajoute l'observation selon laquelle il n'existait aucune relation commerciale contractuelle entre Phillips et l'intimée à l'égard de laquelle on pourrait dire que, n'eût été la violation du contrat par Phillips, celle-ci aurait été obligée de payer une somme à l'intimée à titre de revenu. Enfin, selon l'intimée, aucun montant n'a été versé pour la perte de profits comme tel, aucune réclamation pour profits perdus n'a jamais été évaluée et Phillips n'a jamais convenu de payer un montant pour la perte de profits.

On n'a soumis à la Cour aucune jurisprudence selon laquelle un paiement qui n'est pas un «gain fortuit» devrait néanmoins être traité, pour les fins de l'impôt sur le revenu, «comme un gain fortuit». La jurisprudence paraît effectivement appuyer la prétention de l'appelante selon laquelle, pour déterminer si le contribuable a reçu un «gain fortuit» non imposable, il faut tenir compte du contexte commercial dans lequel le paiement en question a été effectué et reçu. Dans l'arrêt *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.É. 91, la Cour a annulé une cotisation d'impôt sur le revenu pour un montant payé au contribuable sur un fonds constitué avec dons publics pour venir en aide aux victimes de l'ouragan Hazel qui s'est abattu sur la province de l'Ontario en octobre 1954. En statuant ainsi, le juge Cameron, après avoir étudié la jurisprudence citée par les deux parties, dont celle ayant traité du traitement à accorder au produit d'une assurance à l'égard d'un stock détruit au cours d'un incendie, a affirmé, aux pages 97 et 98:

[TRADUCTION] En l'espèce, je ne vois aucune analogie entre l'argent reçu du fonds de secours et l'argent reçu des polices d'assurance prises sur le stock détruit par l'incendie. Le fonds de secours n'a rien reçu de l'appelante à titre de contribution, de prestations d'assurance, de services, de prime de sauvetage ou autre. L'appelante n'avait en aucun temps le droit légal d'exiger le paiement d'un montant auprès du fonds de secours et, manifestement, à l'époque de sa perte, elle ne pouvait s'attendre à recevoir quoi que ce soit. Aucun contrat ne liait le donateur et la donataire, et les administrateurs du fonds de secours, à leur discrétion, pouvaient ne rien donner à l'appelante. Rien dans les circonstances soulignées n'indique que le versement et la réception du montant étaient en quelque façon une transaction commerciale ou découlaient de l'entreprise du contribuable.

The gift here in question, it seems to me, is of an entirely personal nature, wholly unrelated to the business activities of the appellant. The fact that the recipient is incorporated and that the gift was a large one does not affect the true nature of the payment, which, in my view, is precisely of the same kind as if the amount had been received by a neighbour of the appellant who had suffered flood damage but who was an individual and received less than did the appellant.

And, at page 100, he added:

In this case, as I have suggested above, the payment was in no proper sense "compensation" or "income"; it was unlikely to ever occur again and did not result directly or indirectly from any business operation.

See also *R. v. Cranswick*, [1982] 1 F.C. 813 (C.A.).

The findings of the learned Trial Judge were that the settlement payment was agreed to by Phillips in order to "get rid" of Mohawk's claim and to preserve its reputation and that it was in excess of the amount provided for in the limitation of damages clause contained in the January 27, 1978 purchase agreement. The manner in which a settlement amount has been characterized by the payor in the course of negotiations would seem to be an unsafe test for determining its true nature. The payor's motives for settling a dispute may be many and varied in any given case, and it must be a difficult thing to know precisely what his true motivation may have been, especially where the settlement amount is represented by a lump sum which the documentation does not assign to any particular head of claim. I do not see how the settlement amount can be viewed as being "akin to a windfall" merely because the respondent says it was paid by Phillips to get rid of the claim.

Nor am I persuaded that the settlement amount is to be viewed as "akin to a windfall" because it exceeded the amount provided for in the termination of damages clause of the purchase agreement. The evidence is clear that, while Phillips would not agree, the respondent sought from the outset and throughout the settlement negotiations to be made whole including compensation for lost profits and expenditures thrown away. The record suggests that apart from lost profits, the respondent's other losses were for the cost of the plant itself and certain expenditures which

Il appert que le don dont il s'agit en l'espèce a été fait à titre purement personnel et n'a absolument aucun rapport avec les activités commerciales de l'appelante. Le fait que la bénéficiaire est constituée en personne morale et que le don était considérable n'affecte en rien la vraie nature du paiement qui, à mon avis, est exactement de la même nature que le montant qui aurait été versé à un voisin de l'appelante ayant subi des dommages à la suite d'une inondation, mais qui serait un particulier et qui aurait reçu une somme moindre que celle reçue par l'appelante.

Et, à la page 100, il a ajouté:

[TRADUCTION] En l'espèce, comme je l'ai mentionné précédemment, le paiement n'était en aucun sens une «indemnité» ou un «revenu»; il était peu susceptible d'être fait plus d'une fois, et il ne résultait ni directement ni indirectement d'une transaction commerciale.

Voir aussi *R. c. Cranswick*, [1982] 1 C.F. 813 (C.A.).

Le juge de première instance a conclu que Phillips a consenti au paiement du règlement pour «en finir avec» la réclamation de Mohawk et protéger sa réputation, et que ce même paiement était supérieur au montant prévu dans la clause de limitation des dommages-intérêts contenue dans la convention d'achat du 27 janvier 1978. La façon dont le payeur a qualifié le montant du règlement au cours des négociations semble être un critère peu sûr dans la détermination de sa vraie nature. Les motifs qui poussent le payeur à régler un litige peuvent être nombreux et variés dans tous les cas, et il est sûrement difficile de connaître précisément la nature de son mobile réel, particulièrement lorsque le montant du règlement constitue une somme globale que la documentation n'attribue à aucune catégorie de réclamation particulière. Je ne vois pas comment le montant du règlement peut être considéré comme constituant «un gain fortuit» simplement parce que l'intimée affirme que Phillips l'a versé afin d'en finir avec sa réclamation.

De même, je ne suis pas convaincu que le montant du règlement doit être considéré comme «un gain fortuit» parce qu'il est supérieur au montant prévu dans la clause de limitation des dommages-intérêts incluse dans la convention d'achat. La preuve démontre clairement que, bien que Phillips s'y soit refusée, l'intimée a cherché dès le début et tout au long des négociations à être indemnisée en réclamant notamment une indemnité pour les profits perdus et les dépenses faites inutilement. Le dossier laisse supposer que, outre les profits perdus, les autres pertes subies par

were laid out either to acquire land and install auxiliary facilities or in attempting to make the plant operable. The evidence is also clear that the loss in respect of the land and auxiliary facilities did not materialize because those facilities were required for operating the new plant. As I see it, the settlement amount, of necessity, included compensation for lost profits and expenditures thrown away. Such compensation cannot, in my view, be regarded as "akin to a windfall."

In the United Kingdom, the courts have had to deal with the question of whether a particular payment was truly voluntary or was paid for some other reason. A payment that is voluntary is, apparently, not subject to taxation in that country. The provisions of the United Kingdom legislation are not, of course, the same as those which are here invoked, but I believe the principles of the English cases and the reasoning from which they have emerged, are relevant. I shall refer to some of these cases.

In *Simpson (Inspector of Taxes) v John Reynolds & Co (Insurances) Ltd*, [1975] 2 All ER 88 (C.A.), Stamp L.J., in referring to the nature of the payment there in issue, stated at pages 91-92:

It is not in question that the series of payments, of which this payment of £1,000 was one, was made and promised voluntarily. The payments were promised to be made by the former customer after the relationship of customer and broker had terminated. They were not made to satisfy any legal liability, real or imagined, to which the customer was or believed itself to be subject. The payments were not made by way of additional reward for any particular service rendered by the brokers or for their services generally. They were not made pursuant to the terms of a trading contract or as compensation for the breach of any such contract.

In *Murray (Inspector of Taxes) v Goodhews*, [1978] 2 All ER 40 (C.A.), Buckley L.J., after reviewing a number of earlier decisions including *Simpson, supra*, enunciated the following principles, at page 46:

In my opinion a perusal of these authorities leads to the conclusion that every case of a voluntary payment, and we are only concerned with cases of that kind in the present appeal,

l'intimée étaient liées au coût de l'usine elle-même et à certaines dépenses engagées, soit pour acquérir le terrain et installer des installations connexes, soit pour tenter de faire fonctionner l'usine. La preuve démontre également clairement que la perte subie au chapitre du terrain et des installations connexes ne s'est pas produite parce que ces installations étaient nécessaires à l'exploitation de la nouvelle usine. À mon avis, le montant du règlement incluait nécessairement une indemnité pour les profits perdus et les dépenses faites inutilement. Cette indemnité ne peut, il me semble, être considérée comme «un gain fortuit».

Au Royaume-Uni, les tribunaux ont dû se prononcer sur la question de savoir si un paiement est réellement volontaire ou s'il est payé pour quelque autre motif. Apparemment, un paiement volontaire n'est pas imposable dans ce pays. Les dispositions de la législation du Royaume-Uni ne sont évidemment pas identiques à celles invoquées en l'espèce, mais je crois que les principes de la jurisprudence anglaise et le raisonnement sur lequel ils s'appuient sont pertinents. En voici quelques exemples.

Dans l'arrêt *Simpson (Inspector of Taxes) v John Reynolds & Co (Insurances) Ltd*, [1975] 2 All ER 88 (C.A.), le juge Stamp a affirmé ce qui suit quant à la nature du paiement en question dans cette affaire, aux pages 91 et 92:

[TRADUCTION] Le fait que la série de paiements, dont faisait partie ce paiement de 1 000 livres, ait été faite et promise volontairement, n'est pas en litige. Un ancien client a promis d'effectuer les paiements après que la relation de client et de courtier a pris fin. Ces paiements n'ont pas été effectués en vue de respecter une obligation légale, réelle ou imaginaire, à laquelle le client était, ou croyait être, assujéti. Les paiements n'ont pas été effectués au moyen d'une récompense supplémentaire pour un certain service rendu par les courtiers ou pour leurs services en général. Ils n'ont pas été effectués conformément aux modalités d'un contrat commercial ou à titre d'indemnité suite à la violation de ce contrat.

Dans l'arrêt *Murray (Inspector of Taxes) v Goodhews*, [1978] 2 All ER 40 (C.A.), le juge Buckley, après avoir étudié certaines décisions antérieures, dont l'arrêt *Simpson*, précité, a formulé les principes suivants, à la page 46:

[TRADUCTION] La lecture de cette jurisprudence me force à conclure que chaque cas de paiement volontaire, et nous ne considérons que les cas de cette nature dans le présent appel,

must be considered on its own facts to ascertain the nature of the receipt in the recipient's hands. All relevant circumstances must be taken into account. These may include the purpose for which the payer makes the payment, or the terms, if any, on which it is made, as for example in the *Falkirk* case, ([1975] STC 434), where the payment was made for the purpose of its being applied in the recipient's business in the future; or it may be made by way of voluntarily supplementing the price paid for goods or services provided by the taxpayer in the course of his trade or business in the past, as in *Australia (Commonwealth) Comr of Taxation v Squatting Investment Co Ltd* ([1954] 1 All ER 349, [1954] AC 182) and *Severne v Dadswell* ([1954] 3 All ER 243, [1954] 1 WLR 1204, 35 Tax Cas 649) and *McGowan v Brown and Cousins* ([1977] 3 All ER 844, [1977] 1 WLR 1403, [1977] STC 342); or the payment may be merely in the nature of a testimonial or a solatium which, although it recognises the value of past services, is not paid specifically in respect of any of those services, or of expected future services, by the taxpayer to the payer, as in the case of *Chibbett v Joseph Robinson & Sons* ((1924) 9 Tax Cas 48, [1924] All ER Rep 684), *Walker v Carnaby, Harrower, Barham & Pykett* ([1970] 1 All ER 502, [1970] 1 WLR 276, 46 Tax Cas 561) and *Simpson v John Reynolds & Co (Insurances) Ltd* ([1975] 2 All ER 88, [1975] 1 WLR 617, [1975] STC 271). I stress that it is the character of the receipt in the recipient's hands that is significant; the motive of the payer is only significant so far as it bears, if at all, on that character.

Sir John Pennycuick, in a concurring judgment, added the following, at page 48:

Counsel for the Crown accepted that there is no universal rule under which a trader is bound to bring a voluntary payment into account. Unless I misunderstood him, he did, however, advance a general principle in these terms: the determining factor is the payer's reason for making the payment; if that was a commercial reason, the payment is taxable in the hands of the recipient. With all respect, I do not think that that is a correct formulation of principle. The basic principle in the present connection is that one looks at the character of the receipt from the point of view of the recipient. In so doing, as has often been pointed out, one must take into account the motive of the payer in making the payment, but it is an inversion of the basic principle to treat the motive of the payer as the conclusive factor in the character of the receipt in the hands of the recipient.

It seems also that the result is no different if the payment is made because of increased expenditures rather than for loss of profits *per se*. Thus, in *Donald Fisher (Ealing) Ltd v Spencer [Inspector of Taxes]*, [1987] STC 423 (Ch. D.), Walton J. stated, at page 433:

Of course, in the present case we have what counsel for the Crown felicitously called the mirror image of that. Here the

doit être considéré en fonction de son propre contexte en vue d'établir la nature de la rentrée entre les mains du bénéficiaire. Il faut tenir compte de toutes les circonstances pertinentes. Celles-ci peuvent comprendre notamment l'objectif visé par celui qui effectue le paiement, ou les modalités, le cas échéant, en vertu desquelles il est effectué, comme par exemple dans l'affaire *Falkirk* ([1975] STC 434), où le paiement a été effectué en vue d'être ensuite affecté à l'entreprise du bénéficiaire; ou il peut être effectué pour augmenter volontairement le prix des biens ou des services fournis antérieurement par le contribuable dans le cadre de son commerce ou de son entreprise, comme dans les affaires *Australia (Commonwealth) Comr of Taxation v Squatting Investment Co Ltd* ([1954] 1 All ER 349, [1954] AC 182), *Severne v Dadswell* ([1954] 3 All ER 243, [1954] 1 WLR 1204, 35 Tax Cas 649) et *McGowan v Brown and Cousins* ([1977] 3 All ER 844, [1977] 1 WLR 1403, [1977] STC 342); ou le paiement peut être simplement versé à titre de témoignage ou de réparation morale qui, tout en reconnaissant la valeur des services passés, n'est pas effectué précisément à l'égard d'un de ces services, ou de services prévus pour l'avenir, rendus par le contribuable au payeur, comme c'est le cas dans les affaires *Chibbett v Joseph Robinson & Sons* ((1924) 9 Tax Cas 48, [1924] All ER Rep 684), *Walker v Carnaby, Harrower, Barham & Pykett* ([1970] 1 All ER 502, [1970] 1 WLR 276, 46 Tax Cas 561) et *Simpson v John Reynolds & Co. (Insurances) Ltd* ([1975] 2 All ER 88, [1975] 1 WLR 617, [1975] STC 271). Je tiens à souligner que c'est la nature de la rentrée du point de vue du bénéficiaire qu'il est important de considérer; le motif du payeur n'est important que dans la mesure où il est relié, si c'est le cas, à cette nature.

Sir John Pennycuick, dans un jugement concourant, a ajouté les commentaires suivants, à la page 48:

[TRADUCTION] L'avocat de la Couronne a admis qu'il n'existe aucune règle universelle en vertu de laquelle un commerçant est tenu de tenir compte d'un paiement volontaire. Sauf si je l'ai mal compris, il a toutefois formulé un principe général dans les termes suivants: le motif pour lequel le payeur a effectué le paiement est le facteur déterminant; s'il s'agit d'un motif commercial, le paiement est imposable dans les mains du bénéficiaire du paiement. Avec égards, j'estime que cette formulation du principe est erronée. À ce chapitre, le principe fondamental consiste à considérer la nature de la rentrée du point de vue du bénéficiaire. Ainsi, comme il a été souvent souligné, il faut tenir compte du motif du payeur, mais traiter ce motif comme le facteur déterminant de la nature de la rentrée du point de vue du bénéficiaire revient à inverser le principe fondamental.

Il semble également que le résultat soit le même lorsque le paiement est effectué en raison de dépenses plus élevées plutôt que pour une perte de profits en soi. Ainsi, dans l'arrêt *Donald Fisher (Ealing) Ltd v Spencer [Inspector of Taxes]*, [1987] STC 423 (Ch. D.), le juge Walton a affirmé, à la page 433:

[TRADUCTION] Évidemment, en l'espèce, il s'agit de ce que l'avocat de la Couronne a heureusement appelé le reflet de

compensation is compensation because of increased expenditure, and because it is that and not for the trader's failure to receive money which if it had been received would have been credited to the amount of profits (if any) arising in any year from the trade carried on by him at the time the compensation was so received, one has the mirror image; that is to say, that the compensation is payable for increased expenditure—not diminished receipts but increased expenditure. But from the point of view of the trader the result is in both cases the same; that is to say, that the profits are less than they ought to have been. If compensation is received which is in substance payable in respect of either the non-receipt of what ought to have been received or the extra expense which would not have been incurred if all had gone properly, it seems to me that the principle is exactly the same.

Finally, in *Raja's Commercial College v Gian Singh & Co Ltd*, [1976] STC 282 (P.C.), Lord Fraser stated, at pages 284-285:

Questions of whether sums awarded by courts are income, liable to income tax, or not, have arisen in a number of reported cases. The names given to the sums awarded have varied: 'damages', 'interest', 'compensation' have all been used, but the court has declined to be bound by the label and has always tried to look through it and 'to solve the question of substance' in the words of Rowllatt J in *Simpson v Bonner Maurice's Executors* ((1929) 14 Tax Cas 580, at 592) by reference to the true character of the award. [Emphasis added.]

Here in Canada as well, the courts have had to deal with the same general question. In *MNR v Import Motors Ltd*, [1973] CTC 719 (F.C.T.D.), Mr. Justice Urie, sitting as a trial judge, articulated a test for determining whether a loss is deductible from income. He stated, at page 727:

It is the *true* nature of the loss not the subjective views of the parties as to its nature which is important.

See also *Courrier M H Inc v The Queen*, [1976] CTC 567 (F.C.T.D.), *per* Dubé J., at page 571.

It seems to me that the principles laid down in these cases have application to the case at bar. The effect of the settlement was to bring to an end a business transaction that had plainly gone bad and represented a recognition on the part of Phillips that the respondent should be compensated to the extent of the amount actually paid. Plainly, this payment was made because it was required to be made under the terms of the settlement agreement of January 8, 1982. It was one of the terms by which the parties agreed to

cette situation. L'indemnité est ici versée en raison de dépenses plus élevées, et c'est pour cette raison qu'on obtient un reflet, et non en raison du défaut du commerçant de recevoir l'argent qui, s'il avait été reçu, aurait été crédité aux profits (le cas échéant) tirés, dans une année, du commerce qu'il exploitait au moment où l'indemnité a été reçue; cela signifie que l'indemnité est payable à l'égard des dépenses plus élevées—non pas des rentrées inférieures mais des dépenses plus élevées. Mais du point de vue du commerçant, le résultat est identique dans les deux cas, c'est-à-dire que les profits sont inférieurs à ce qu'ils auraient dû être. Si une indemnité reçue est payable, essentiellement, parce que ce qui devait être reçu ne l'a pas été ou parce qu'aucune dépense supplémentaire n'aurait dû être engagée si tout s'était passé normalement, il me semble que le principe est tout à fait identique.

Enfin, dans l'affaire *Raja's Commercial College v Gian Singh & Co Ltd*, [1976] STC 282 (P.C.), lord Fraser a affirmé, aux pages 284 et 285:

La question de savoir si les sommes accordées par les tribunaux constituent un revenu, assujéti ou non à l'impôt sur le revenu, s'est soulevée dans plusieurs causes publiées. Ces sommes ont connu différentes appellations: les mots «dommages-intérêts», «intérêt» et «indemnité» ont tous été utilisés, mais, refusant de se laisser enchaîner par la terminologie utilisée, les tribunaux ont toujours essayé d'aller au-delà et «de résoudre la question de fond» pour employer les termes du juge Rowllatt dans l'arrêt *Simpson v. Bonner Maurice's Executors* ((1929) 14 Tax Cas 580, p. 592) relativement à la nature véritable de cette somme. [C'est moi qui souligne.]

Ici, au Canada, les tribunaux ont aussi eu à étudier la même question générale. Dans l'arrêt *MRN c Import Motors Ltd*, [1973] CTC 719 (C.F. 1^{re} inst.), le juge Urie, alors juge de première instance, a formulé un critère visant à déterminer si une perte est déductible du revenu. À la page 727, il a affirmé:

C'est la *vraie* nature de la perte, et non les avis subjectifs des parties à ce sujet qui est importante.

Voir également *Courrier M H Inc c La Reine*, [1976] CTC 567 (C.F. 1^{re} inst.), par le juge Dubé, à la page 571.

Il me semble que les principes formulés dans ces affaires s'appliquent en l'espèce. Le règlement, en plus de mettre fin à une opération commerciale qui avait manifestement tourné au vinaigre, montrait que Phillips reconnaissait le droit de l'intimée à être indemnisée jusqu'à concurrence du montant effectivement versé. Manifestement, ce paiement a été effectué parce que les modalités de la convention de règlement du 8 janvier 1982 l'exigeaient. Il s'agit là de l'une des modalités en vertu desquelles les parties

terminate the relationship created by the agreement of January 27, 1978. Another term required the exchange of mutual releases. Nothing in the settlement agreement suggests that the amount in question was paid other than as in partial satisfaction of a binding settlement. In the circumstances, it can scarcely be regarded as being "akin to a windfall."

I must now pass to consider the correctness of the reassessment itself. The first question here is whether the Minister was right in assessing the sum of \$3,443,708 as compensation for lost profits and expenditures incurred. In my view, there was evidence which supported this assessment. I have already referred to the correspondence and documentation which indicate that the respondent did seek to be made whole including compensation for lost profits. Its treatment of the settlement amount in its accounting records is to the same effect. Moreover, the evidence reveals that in its fiscal years 1981 and 1982 the respondent suffered a loss of profits by virtue of operating expenses associated with the inoperable plant. The evidence further shows that in computing its income for these fiscal years the respondent deducted as "net expenses incurred" the amounts of \$1,184,235 and \$1,164,296, respectively. What is apparent in the present case is that Phillips agreed to take back the plant and, obviously, to recognize in the settlement a portion of the respondent's claim that was not represented by the expenditures for land, storage tanks and other auxiliary facilities which the respondent decided in the end to retain and, indeed, apparently put to use again after it acquired a new plant from another source.

We must also decide whether the reassessment was right in allocating a portion of the settlement amount to "proceeds of disposition of capital property" to the extent of \$3,718,430. It seems to me that this too depends on whether the evidence supports that allocation as made by the Minister in the reassessment. In my respectful view, it does. To begin with, it is clear beyond doubt that the settlement amount did include compensation for the plant itself which, apart from the hydrotreater, was turned back to Phillips who then decided to have it dismantled on site. This

ont convenu de mettre fin à la relation née de la convention du 27 janvier 1978. L'échange des libérations mutuelles était également prévu. Rien dans la convention de règlement ne laisse supposer que le montant en question a été versé à un titre autre qu'une exécution partielle d'un règlement obligatoire. En l'occurrence, il ne peut guère être considéré comme constituant un «gain fortuit».

Je dois maintenant étudier la justesse de la nouvelle cotisation elle-même. La première question est de savoir si le ministre a, à juste titre, cotisé la somme de 3 443 708 \$ à titre d'indemnité pour les profits perdus et les dépenses engagées. J'estime que la preuve appuyait cette cotisation. J'ai déjà fait mention de la correspondance et de la documentation indiquant que l'intimée a effectivement cherché à être indemnisée, notamment en réclamant une indemnité pour les profits perdus. Son traitement du montant du règlement dans ses livres comptables est au même effet. De plus, la preuve révèle qu'au cours de ses exercices financiers de 1981 et 1982, l'intimée a subi une perte de profits en raison des dépenses d'exploitation engagées pour l'usine non fonctionnelle. La preuve démontre également que, dans le calcul de son revenu pour ces mêmes exercices financiers, l'intimée a déduit à titre de «dépenses nettes engagées» les montants de 1 184 235 \$ et de 1 164 296 \$ respectivement. Il ressort en l'espèce que Phillips a accepté de reprendre l'usine et, manifestement, de reconnaître dans le règlement une partie de la réclamation de l'intimée qui n'était pas représentée par les dépenses relatives au terrain, aux réservoirs destinés à l'entreposage et aux installations connexes que l'intimée a finalement décidé de conserver et, de fait, elle les a apparemment utilisés après avoir acquis une nouvelle usine auprès d'un fournisseur différent.

Nous devons également décider si, dans la nouvelle cotisation, il était juste d'attribuer jusqu'à 3 718 430 \$ du montant du règlement au «produit de disposition d'un bien en immobilisation». À mon avis, la réponse à cette question ne peut être positive que si la preuve appuie cette attribution faite par le ministre dans la nouvelle cotisation. À mon humble avis, c'est le cas. En premier lieu, il n'y a aucun doute que le montant du règlement incluait effectivement une indemnité pour l'usine elle-même qui, à l'exception de l'unité d'hydrotraitement, a été

item alone had represented a capital outlay by the respondent of \$3,942,000 Canadian (\$2,850,000 U.S.) as the purchase consideration. Again, the respondent, in endeavouring to be made whole, sought to be compensated in respect of its capital investment. Moreover, its own accounting records, as approved by its board of directors, allocated a portion of the settlement amount as "proceeds of disposal of lubricant plant" and allocated a portion of the settlement amount to "deferred development costs."

Finally, the appellant advances an alternative argument based upon subsection 14(1) [as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 7] of the *Income Tax Act*. The argument is that, if the settlement amount was paid by Phillips to preserve its reputation, it constituted the receipt of an "eligible capital property" and, accordingly, that the respondent is required to include in its 1982 income one-half of the settlement amount.

In view of the conclusions I have expressed above, it is unnecessary to deal with the merits of this argument. In any case, I would have been disinclined to do so because of the pleadings. Nowhere in the appellant's statement of defence was this issue expressly pleaded. That omission, in my view, forecloses the appellant from raising it on this appeal. See *Glisic v. Canada*, [1988] 1 F.C. 731 (C.A.), at pages 739-740; *TRW Inc. v. Walbar of Canada Inc.* (Court File No. A-107-91, Stone J.A., judgment rendered October 31, 1991 not yet reported), at page 24.

For the foregoing reasons, I would allow this appeal with costs, set aside the judgment of the Trial Division dated July 11, 1990, and dismiss the action with costs.

HEALD J.A.: I agree.

HUGESSEN J.A.: I agree.

retournée à Phillips qui a alors décidé de la démonter sur les lieux. Ce poste représentait à lui seul, pour l'intimée, une dépense en immobilisation de 3 942 000 \$ CAN (2 850 000 \$ US) en contrepartie de l'achat. Encore une fois, l'intimée, en tentant d'être indemnisée, a cherché à l'être à l'égard de son investissement en capital. En outre, dans ses propres livres comptables, approuvés par son conseil d'administration, elle a attribué une partie du montant du règlement au «produit de disposition de l'usine de lubrifiants» et une autre partie aux «coûts de développement différés».

Enfin, l'appelante soumet un argument subsidiaire s'appuyant sur le paragraphe 14(1) [mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 7] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Elle prétend que si le montant du règlement a été payé par Phillips afin de protéger sa réputation, il s'agit de la rentrée d'un «bien en immobilisation admissible» et que, par conséquent, l'intimée doit inclure dans le calcul de son revenu pour l'année 1982 la moitié du montant du règlement.

Compte tenu des conclusions que j'ai mentionnées précédemment, il est inutile d'étudier le bien-fondé de cette prétention. Quoi qu'il en soit, j'aurais été peu disposé à le faire en raison des actes de procédures. Nulle part dans la défense de l'appelante cette question était-elle plaidée expressément. Ce défaut, à mon avis, empêche l'appelante de la soulever dans le présent appel. Voir les arrêts *Glisic c. Canada*, [1988] 1 C.F. 731 (C.A.), aux pages 739 et 740; *TRW Inc. c. Walbar of Canada Inc.* (n° de greffe A-107-91, le juge Stone, J.C.A., jugement rendu le 31 octobre 1991, encore inédit), à la page 24.

Pour ces motifs, j'accueillerais l'appel avec dépens, j'annulerais le jugement de la Section de première instance rendu le 11 juillet 1990, et je rejette-rais l'action avec dépens.

LE JUGE HEALD, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE HUGESSEN, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.