

T-3634-75

T-3634-75

The British Yukon Railway Company (Plaintiff)**The British Yukon Railway Company (Demanderesse)**

v.

a
c.**The Queen (Defendant)****La Reine (Défenderesse)**

Trial Division, Dubé J.—Vancouver, April 18, 19 and 21, 1977.

b Division de première instance, le juge Dubé—Vancouver, les 18, 19 et 21 avril 1977.

Income tax — Income calculation — Method to be used to allocate income of international rail system among the Canadian and American corporate components — Canadian Regulation 406 and U.S. Regulation 1.863-4 not mandatory or applicable — Ordinary business and commercial principles apply — Income Tax Regulations, s. 406(1),(3).

c *Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Méthode de répartition du revenu tiré d'un réseau international de transport par chemins de fer entre trois compagnies subsidiaires dont deux canadiennes et une américaine — Ni l'art. 406 du règlement canadien, ni le règlement 1.863-4 des États-Unis ne sont impératifs ou applicables — Les règles qui régissent habituellement les entreprises et le commerce s'appliquent — Règlements de l'impôt sur le revenu, art. 406(1),(3).*

The plaintiff is a subsidiary of a railway corporation operating between Canada and the United States; it owns and operates the Yukon portion of the track. The plaintiff's 1970 income was reassessed by the Minister in 1974. The accounting formula used by the companies to allocate the system's income had resulted in a lower allocation to the Canadian companies than the formula used by the Minister.

d La demanderesse est une filiale d'une compagnie de chemins de fer qui opère entre le Canada et les États-Unis; elle possède et exploite la ligne du Yukon. Le revenu de 1970 de la demanderesse a été cotisé à nouveau par le Ministre en 1974. La formule comptable utilisée par les compagnies pour répartir le revenu du réseau attribue une part plus basse aux compagnies canadiennes que la formule utilisée par le Ministre.

Held, the appeal from the Minister's 1974 Notice of Reassessment concerning the 1970 allocation of income is allowed. Neither U.S. Regulation 1.863-4 nor Canadian Regulation 406 is mandatory or even directly applicable to the situation. In the absence of any special direction from the Act, then income must be determined in accordance with ordinary business and commercial principles. The validity of the formula depends on whether or not it tells the truth about the taxpayer's income. The Minister's formula is faulty in that firstly it double-counts the immovable property of the taxpayer, and secondly it further distorts the allocation by averaging percentages instead of actual amounts of expense and property allocation. On the other hand the taxpayer's method of allocation is in accordance with sound accounting practice and is an accurate reflection of the taxpayer's income.

e *Arrêt*: l'appel de l'avis de nouvelle cotisation émis par le Ministre en 1974 au sujet de la répartition du revenu de 1970 est accueilli. Ni le règlement 1.863-4 des États-Unis, ni l'article 406 du règlement canadien ne sont impératifs ni même directement applicables en l'espèce. Puisqu'il n'existe aucune disposition précise dans la Loi, le revenu doit être fixé conformément aux règles qui régissent habituellement les entreprises et le commerce. On doit utiliser une formule qui donne une juste idée du revenu du contribuable. La formule du Ministre est fautive d'abord en ce qu'elle compte deux fois les immeubles du contribuable et, en second lieu, parce qu'elle fausse davantage la répartition en utilisant les pourcentages moyens plutôt que le montant réel des frais et de la répartition des biens. D'autre part, la méthode de répartition du contribuable est conforme à des saines pratiques comptables et donne une juste idée du revenu du contribuable.

INCOME tax appeal.

h APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

AVOCATS:

John G. Smith for plaintiff.
W. Hohmann for defendant.

i *John G. Smith* pour la demanderesse.
W. Hohmann pour la défenderesse.

SOLICITORS:

PROCUREURS:

Russell & DuMoulin, Vancouver, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

j *Russell & DuMoulin*, Vancouver, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

DUBÉ J.: This case was heard on common evidence with *British Columbia-Yukon Railway Company v. The Queen*, T-3633-75, and these reasons for judgment apply to both cases. The basic issue is the allocation of income between two Canadian railway companies and one American railway company for the taxation year 1970.

The plaintiff company (hereinafter "B.Y.R.") and four other wholly owned subsidiaries of the White Pass and Yukon Corporation Limited, including the British Columbia-Yukon Railway Company (hereinafter "B.C.Y.R.") and Pacific and Arctic Railway and Navigation Company (hereinafter "P.A.R.N."), an American company, provide an integrated railroad, ship and truck transportation system from Whitehorse, Yukon, through British Columbia, down to a terminal at Skagway, Alaska, U.S.A.

The "White Pass and Yukon Route", as it is known, is 110.8 miles long: 90.4 miles over Canadian soil and 20.4 miles within Alaska. B.Y.R. owns and operates the Yukon track, from Whitehorse to the British Columbia border; B.C.Y.R. owns and operates the railway through the British Columbia section; and P.A.R.N. owns and operates the line from the Alaska border down to its terminal facilities at Skagway on the Pacific Coast. The maintenance facilities for the whole system are located at Skagway along with a general freight wharf and a bulk terminal.

For the 1970 taxation year B.Y.R., B.C.Y.R. and P.A.R.N. used a method of allocation of income between the two Canadian companies on the one hand and P.A.R.N. on the other hand which was described as follows in the agreed statement of facts.

4.1 Costs and expenses incurred were allocated by allocating each expense classification on a specific identification basis where possible, or on a pro-rata basis where the cost or expense item could not be allocated on a specific identification basis;

4.2 Property used was allocated on the basis of situs for immovable property and time spent in each country for movable rail property (36.4% for the U.S. Company and 63.6% for the Canadian Companies);

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

LE JUGE DUBÉ: La présente affaire et l'affaire *British Columbia-Yukon Railway Company c. La Reine*, T-3633-75, ont été entendues sur preuve commune, et les mêmes motifs de jugement s'appliquent aux deux cas. La principale question en litige est la répartition du revenu entre deux compagnies de chemins de fer canadiennes et une compagnie de chemins de fer américaine pour l'année d'imposition 1970.

La compagnie demanderesse (ci-après appelée «B.Y.R.») et quatre autres filiales propriétés exclusives de White Pass and Yukon Corporation Limited, dont British Columbia-Yukon Railway Company (ci-après appelée «B.C.Y.R.») et Pacific and Arctic Railway and Navigation Company (ci-après appelée «P.A.R.N.»), compagnie américaine, fournissent un service intégré de transport par chemins de fer, navires et camions de Whitehorse (Yukon) à Skagway (Alaska, É.-U.), en traversant la Colombie-Britannique.

La route connue sous le nom de «White Pass and Yukon Route» compte 110.8 milles, dont 90.4 en territoire canadien et 20.4 en Alaska. B.Y.R. possède et exploite la ligne du Yukon, de Whitehorse à la frontière de la Colombie-Britannique, B.C.Y.R. le tronçon de chemins de fer qui traverse la Colombie-Britannique et P.A.R.N. la ligne reliant la frontière de l'Alaska aux installations de Skagway, sur la côte du Pacifique, où se trouvent également les installations d'entretien de tout le réseau ainsi qu'un quai pour les marchandises générales et une tête de ligne pour les cargaisons en vrac.

Pour l'année d'imposition 1970, B.Y.R., B.C.Y.R. et P.A.R.N. ont utilisé une méthode de répartition des revenus groupant d'une part les deux compagnies canadiennes et d'autre part P.A.R.N.: cette méthode est décrite ainsi dans l'exposé des faits concédés:

[TRADUCTION] 4.1 Les frais engagés étaient imputés en attribuant à chaque poste de dépense une identification précise lorsque cela était possible ou, en cas contraire, au prorata;

4.2 Les biens utilisés étaient répartis en fonction de l'emplacement dans le cas des immeubles, et du temps passé dans chaque pays pour les biens meubles reliés aux chemins de fer (36.4% pour la compagnie américaine et 63.6% pour les compagnies canadiennes);

4.3 23.6% of the aggregate working capital of the group of Companies was allocated to the transportation system, based on an allocation of gross receipts; this was allocated between the Canadian Companies and the U.S. Company on the basis of the allocation of operating costs;

4.4 A rate of return of 8% was applied to the amounts determined under 4.2 and 4.3, to produce the following:

	the Canadian Companies	the U.S. Company
Operating Expenses	\$2,890,553	\$2,472,701
Return on Property	949,980	613,640
Return on Working Capital	31,852	27,352
	<u>\$3,872,385</u>	<u>\$3,113,693</u>
Percentages	55.4%	44.6%

4.5 These percentages were used to allocate gross operating incomes between the Canadian Companies and the U.S. Company, being based on an apportionment of the aggregate of:

1. Costs and expenses
2. Return on property
3. Return on working capital

By notice of reassessment dated May 23, 1974, the Minister reassessed the incomes by using a different allocation based upon an average of the percentages of these three items

1. operating expenses as allocated by the plaintiff
2. an 8% return on property
3. equated track mileage

The method used by the Minister allocated 65.46% of income to the Canadian group and 34.54% to the U.S. company, whereas the method used by the railway group resulted in the allocation of 55.4% to the Canadian group and 44.6% to the U.S. company.

In the case of B.Y.R. the Minister's reassessment resulted in an increase of income tax of \$41,196.22 plus interest, and in the case of B.C.Y.R. an increase of \$8,946.86 and interest. The two Canadian railways are appealing the Minister's reassessments. The grounds for the appeal are stated in paragraph 9 of the statement of claim.

The Plaintiff claims that the allocation procedure used by the Department of National Revenue was not in accordance with any ordinary business, commercial or accounting principles, was not in accordance with the said U.S. Regulation 1.863-4, and, by adding an allocation for equated track mileage, distorts the allocation in favour of Canada because most of the Railway

4.3 23.6% de la valeur globale du fonds de roulement des trois compagnies était affecté au réseau de transport, selon la répartition des recettes brutes; cette répartition entre les compagnies canadiennes et la compagnie américaine était fondée sur leurs frais généraux respectifs;

^a 4.4 Un taux de rendement de 8% était calculé sur les sommes déterminées en vertu des paragraphes 4.2 et 4.3 et les montants suivants ont ainsi été obtenus:

	compagnies canadiennes	compagnie américaine
^b Frais généraux	\$2,890,553	\$2,472,701
Revenu des biens	949,980	613,640
Revenu du fonds de roulement	31,852	27,352
	<u>\$3,872,385</u>	<u>\$3,113,693</u>
^c Pourcentage	55.4%	44.6%

4.5 Ces pourcentages étaient utilisés pour répartir les revenus nets d'exploitation entre les compagnies canadiennes et la compagnie américaine en fonction de la ventilation du total:

1. des frais,
- ^d 2. du revenu des biens,
3. du revenu du fonds de roulement.

Dans la nouvelle cotisation dont il a donné avis le 23 mai 1974, le Ministre a utilisé une répartition différente fondée sur la moyenne des pourcentages ^e de ces trois postes:

1. les frais d'exploitation tels que répartis par la demanderesse
2. un revenu de 8% sur les biens
- ^f 3. le nombre ajusté de milles de voies ferrées

La méthode utilisée par le Ministre attribuait 65.46% du revenu aux compagnies canadiennes et 34.54% à la compagnie américaine, tandis que ^g celle utilisée par les compagnies de chemins de fer imputait 55.4% du revenu aux compagnies canadiennes et 44.6% à la compagnie américaine.

La nouvelle cotisation du Ministre entraînait ^h une augmentation de l'impôt sur le revenu de \$41,196.22, plus les intérêts, dans le cas de B.Y.R. et de \$8,946.86, plus les intérêts, dans celui de B.C.Y.R. Les deux compagnies de chemins de fer canadiennes ont interjeté appel des nouvelles cotisations du Ministre. Les motifs d'appel sont énoncés ⁱ au paragraphe 9 de la déclaration.

[TRADUCTION] La demanderesse prétend que la procédure de répartition adoptée par le ministère du Revenu national est en désaccord avec les règles qui régissent habituellement les entreprises, le commerce ou la comptabilité, ainsi qu'avec ledit ^j règlement 1.863-4 des États-Unis et qu'en tenant compte additionnellement du nombre ajusté de milles de voies ferrées, elle

track lies in Canada. The Plaintiff claims that the logical allocation should be based on (a) the investment in immovable property in each of Canada and the U.S., and (b) the level or activity or cost of service performed in each of Canada and the U.S. The first gives due weight to the preponderance of track miles in Canada and, at the same time, the preponderance of the maintenance and wharf facilities in the U.S. The second gives due weight to the preponderance of track maintenance and running costs in Canada, and at the same time, the preponderance of wharf costs and equipment maintenance costs in the U.S. To impose on to these two allocations an added weighting for equated track miles accentuates only the Canadian preponderances; to then average the percentages further accentuates the weighting in favour of Canada. The method used by the Department of National Revenue therefore distorts the income allocated to Canada unreasonably and without any foundation on ordinary business, commercial or accounting principles, so that the said Reassessment is not in accordance with sections 3 and 4, or any other sections of the (old) Income Tax Act.

The equated mileage formula used by the Minister, in conjunction with the operation expenses allocation and the 8% return on property, is based on *Income Tax Regulations* 406(1) and 406(3) which read:

406. (1) Notwithstanding subsections (3) and (4) of section 402, the amount of taxable income that shall be deemed to have been earned in a taxation year in a particular province by a railway corporation is, unless subsection (2) applies, one-half the aggregate of

(a) that proportion of the taxable income of the corporation for the year that the equated track miles of the corporation in the province is of the equated track miles of the corporation in Canada, and

(b) that proportion of the taxable income of the corporation for the year that the gross ton miles of the corporation for the year in the province is of the gross ton miles of the corporation for the year in Canada.

(3) For the purpose of this section, "the equated track miles" in a specified place means the aggregate of

(a) the number of miles of first main track,

(b) 80% of the number of miles of other main tracks, and

(c) 50% of the number of miles of yard tracks and sidings,

in that place.

It is agreed by both parties that neither U.S. Regulation 1.863-4, nor Canadian Regulation 406 is mandatory, or even directly applicable, in the instant case, since the former deals with a taxpayer "... carrying on the business of transportation

fausse la répartition en faveur du Canada, la plus grande partie desdites voies se trouvant dans ce pays. Elle prétend également qu'une répartition logique devrait être fondée sur: a) l'investissement dans les immeubles, aussi bien au Canada qu'aux États-Unis, et: b) la qualité, le nombre et le coût des services rendus au Canada et aux États-Unis. Le premier critère donne sa juste importance au fait que le Canada compte plus de milles de voies ferrées et que les installations portuaires et d'entretien sont situées aux États-Unis. Le second tient compte de l'entretien des voies et des frais généraux au Canada et, en même temps, des frais occasionnés par le quai et l'entretien du matériel aux États-Unis. Introduire dans ces deux répartitions un autre facteur de pondération pour le nombre ajusté de milles de voies ferrées met en relief uniquement la prépondérance canadienne; établir ensuite des pourcentages moyens favorise davantage encore le Canada. La méthode utilisée par le ministre du Revenu national fausse donc d'une manière déraisonnable le revenu imputé au Canada sans se fonder sur aucune des règles qui régissent habituellement les entreprises, le commerce et la comptabilité, de sorte que la nouvelle cotisation ne respecte pas les articles 3 et 4, ou tout autre article, de l'ancienne Loi de l'impôt sur le revenu.

a La formule du nombre ajusté de milles utilisée par le Ministre, de concert avec la répartition fondée sur les frais généraux et le revenu de 8% tiré des biens, repose sur les paragraphes 406(1) et (3) des *Règlements de l'impôt sur le revenu* dont e voici le libellé:

406. (1) Nonobstant les paragraphes (3) et (4) de l'article 402, le montant de revenu imposable qui est censé avoir été gagné pendant une année d'imposition dans une province particulière par une corporation de chemins de fer est, sauf application du paragraphe (2), la moitié de l'ensemble

f a) de la proportion du revenu imposable de la corporation pour l'année que le nombre ajusté de milles de voie de la corporation dans la province représente par rapport au nombre ajusté de milles de voie de la corporation au Canada, et

g b) de la proportion du revenu imposable de la corporation que les tonnes-milles brutes de la corporation pour l'année dans la province représentent par rapport aux tonnes-milles brutes de la corporation pour l'année au Canada.

h (3) Pour l'application du présent article, «le nombre ajusté de milles de voie» dans un endroit spécifié signifie l'ensemble

a) du nombre de milles de la première voie principale,

b) de 80 p. 100 du nombre de milles d'autres voies principales, et

i c) de 50 p. 100 du nombre de milles de voies de gare de triage et de voies d'évitement,

dans cet endroit.

Les deux parties reconnaissent que ni le règlement 1.863-4 des États-Unis, ni l'article 406 du règlement canadien ne sont impératifs ni même directement applicables en l'espèce, puisque le premier s'applique à un contribuable [TRADUCTION]

service between points in the United States and points outside the United States”, and the latter deals with railway corporations operating between Canadian provinces. The allocation in issue here is between income in Canada by two Canadian railways, and income in the U.S. by an American railway. Both counsel have found no similar case and neither the *Income Tax Act* nor the Regulations offer formulae which are directly applicable to the situation.

In the absence of any special direction from the Act, then income must be determined in accordance with ordinary business and commercial principles.

The formula used by the railway group was proposed to them by their accountants Clarkson, Gordon & Co. The partner of that firm responsible for the railways Kenneth L. Ingo, a chartered accountant, appeared as a witness. Some extracts from his memorandum of allocation of operating income, filed as an exhibit, bear reproduction.

The method used by the companies during 1970 is based on the formula for the allocation of income of a taxpayer carrying on a transportation business between points in the United States and points outside the United States, as prescribed in paragraph 1.863-4 of the Regulations to the U.S. Internal Revenue Code. The provisions of this Regulation are set out in their entirety on Appendix A to this memorandum and are summarized briefly below.

Essentially the Regulation provides that income is allocated on the basis of the aggregate of the following:

1. Costs or expenses incurred in the transportation business,
2. Return on property used in the transportation business, and
3. Return on working capital used in the transportation business.

To develop the allocation of income in accordance with the provisions outlined above, the required information was assembled in the following series of steps:

1. Each of the companies' expense classification has been allocated to Canada or the United States on either a specific identification or a pro-rata basis. As the companies' internal statement of operating expenses is prepared using a mixture of U.S. and Canadian funds, it was necessary to first of all convert the items to Canadian funds. Appendix B contains the details of these allocations and conversions.

2. The property used in the transportation business was allocated to the two countries on the basis of:

- (a) situs, in the case of immovable property, and

«... exploitant un service de transport entre des lieux situés les uns aux États-Unis et les autres à l'extérieur», et que le dernier vise les compagnies exploitant un chemin de fer entre des provinces canadiennes. La répartition en litige ici a trait au revenu, au Canada, de deux compagnies de chemins de fer canadiennes et au revenu, aux États-Unis, d'une compagnie de chemins de fer américaine. Les deux avocats n'ont trouvé aucun précédent et ni la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni les Règlements ne prévoient de formule directement applicable à la situation présente.

Puisqu'il n'existe aucune disposition précise dans la Loi, le revenu doit être fixé conformément aux règles qui régissent habituellement les entreprises et le commerce.

La formule utilisée par les compagnies de chemins de fer leur avait été suggérée par leur comptable, la firme Clarkson, Gordon & Co. Celui des associés qui s'occupait des chemins de fer dans cette firme, Kenneth L. Ingo, expert comptable, a été cité comme témoin. Quelques extraits de son mémoire de répartition du revenu d'exploitation, déposés comme pièces justificatives, méritent d'être reproduits.

[TRADUCTION] La méthode utilisée par les compagnies en 1970 est fondée sur la formule de répartition du revenu d'un contribuable exploitant un service de transport entre des lieux situés les uns aux États-Unis et les autres à l'extérieur de ce pays, formule prévue au paragraphe 1.863-4 des règlements du Internal Revenue Code américain. On peut trouver le texte intégral de ce règlement à l'annexe A au présent mémoire et un bref résumé ci-dessous.

Le règlement prévoit essentiellement que le revenu est réparti en fonction du total:

1. des frais engagés dans le service de transport,
2. du revenu des biens utilisés pour ledit service de transport, et
3. du revenu du fonds de roulement utilisé pour ledit service de transport.

De façon à établir la répartition du revenu conformément à ces dispositions, les renseignements nécessaires ont été groupés autour des jalons suivants:

1. Chaque catégorie de frais des compagnies a été répartie entre le Canada et les États-Unis à la suite d'une identification précise ou au prorata. Puisque l'état interne des frais généraux des compagnies comporte à la fois des fonds américains et des fonds canadiens, il fallait d'abord convertir ces postes en fonds canadiens. L'annexe B contient le détail de ces répartitions et conversions.

2. Les biens utilisés pour le service de transport ont été répartis entre les deux pays en fonction:

- a) de l'emplacement, dans le cas d'immeubles, et

(b) time spent in each country, in the case of movable rail property (i.e. United States 36.4% and Canada 63.6%).

Assets carried in U.S. funds in the companies' accounts were re-stated in Canadian funds, using the average rate of exchange prevailing for the year.

3. A portion of the companies' aggregate working capital was allocated to the railway transportation business on the basis of gross receipts, the formula being:

$$\frac{\text{Gross receipts from railway transportation business}}{100\% \text{ Total gross receipts}} \times$$

This formula resulted in 23.6% of the companies' total working capital being allocated to the railway transportation business. The amount so determined was then apportioned between the two countries on the basis of operating costs previously allocated to the countries.

4. The return on property and working capital used in the railway transportation business was calculated by using a rate of 8% and applying it to the amounts determined in 3 and 4 above. This is the rate of return stipulated in the afore-mentioned Regulation.

An American chartered accountant, Karl H. Loring, a partner with the firm of Ernst & Ernst based in Los Angeles and specialists in international tax practice, testified as an expert on behalf of the plaintiff. The following two paragraphs from his affidavit reflect his opinion on the two different methods of allocation.

I have considered the method of allocation of income and deductions set forth in the memorandum of Clarkson, Gordon & Co., a copy of which is attached hereto, which is also described in the Agreed Statement of Facts filed in this case, and it is a method which conforms generally to the requirements of Regulation Section 1.863-4, which allocation, in my opinion, would be acceptable to the Internal Revenue Service.

I have considered the method of allocation of income set forth in the Agreed Statement of Facts used by the Minister of National Revenue in making his reassessment. It appears not to be a method which conforms to the requirements of Regulation Section 1.863-4, and in my opinion departs so radically therefrom, that it would not be acceptable to the Internal Revenue Service. In particular, it would seem to me unlikely that the Internal Revenue Service would accept a formula, which apparently double-counts physical assets by including the immovable property both in the expense allocation and return on capital computations, and again as track mileage, particularly where the ratio of track mileage in the two jurisdictions is so disproportionate.

Of course it is not for the accountants to decide the issue. There is, moreover, a statutory presumption of validity in favour of an assessment and the onus to show that the assessment is erroneous lies on the taxpayer who attacks it. But, as stated by Thorson P. in *Publishers Guild of Canada Limited*

b) du temps passé dans chaque pays, dans le cas des biens meubles reliés aux chemins de fer (soit 36.4% aux États-Unis et 63.6% au Canada).

La valeur des actifs consignée en fonds américains dans les comptes des compagnies a été fixée à nouveau en fonds canadiens en utilisant le cours moyen du change pour l'année.

3. Une partie de la valeur globale du fonds de roulement des compagnies a été imputée aux services de transport par chemins de fer en fonction des recettes brutes, selon la formule:

$$\frac{\text{Recettes brutes provenant du service de transport par chemins de fer}}{100\% \text{ Recettes brutes totales}} \times$$

Il s'ensuit qu'une proportion de 23.6% de la valeur globale du fonds de roulement des compagnies a été imputée au service de transport par chemins de fer. Cette somme a ensuite été répartie entre les deux pays en fonction des frais généraux imputés précédemment au pays considéré.

4. Le revenu tiré des biens et la valeur du fonds de roulement utilisés pour le service de transport par chemins de fer ont été calculés en utilisant un taux de 8% et en l'appliquant aux montants déterminés aux paragraphes 3 et 4. Ceci constitue le taux de rendement dont fait mention le règlement précité.

Un expert comptable américain, Karl H. Loring, associé à la firme Ernst & Ernst de Los Angeles, spécialisée dans les usages internationaux en matière fiscale, a témoigné à titre d'expert au nom de la demanderesse. Ces deux paragraphes de sa déclaration exposent son opinion au sujet des deux méthodes de répartition:

[TRADUCTION] J'ai examiné la méthode de répartition des revenus et déductions exposée dans le mémoire de Clarkson, Gordon & Co., dont copie est jointe et qui est également décrite dans l'exposé des faits concédés déposé en l'espèce. C'est une méthode conforme, de façon générale, aux exigences du règlement 1.863-4 et cette répartition, à mon avis, serait jugée acceptable par l'Internal Revenue Service.

J'ai examiné aussi la méthode de répartition du revenu décrite dans l'exposé des faits concédés et utilisée par le ministre du Revenu national pour établir la nouvelle cotisation. Elle ne semble pas conforme aux exigences du règlement 1.863-4 et y déroge tellement qu'à mon avis, elle ne serait pas jugée acceptable par l'Internal Revenue Service. En particulier, il semble peu probable que cette administration accepte une formule qui tient compte deux fois des biens corporels, incluant les immeubles à la fois dans la répartition des frais et dans le calcul du revenu du capital; même chose pour les milles de voies, particulièrement lorsque le rapport des milles de voies dans les deux pays est si disproportionné.

Les comptables n'ont certes pas à juger le litige. Il existe de plus une présomption légale voulant que la cotisation ait été valablement établie, et le contribuable qui l'attaque a la charge de prouver qu'elle est erronée. Mais, comme l'a énoncé le président Thorson dans *Publishers Guild of*

v. *M.N.R.*: [1956-60] Ex.C.R. 32 at pages 49-50 and quoted by Walsh J. in *Mandel v. The Queen*¹, "But while the Court must be mindful of this principle it must in its effort to apply the law objectively keep a watchful eye on arbitrary assumptions on the part of the tax authority . . ." Where the *Income Tax Act* does not provide a particular system of accounting, the validity of a formula depends on whether or not it tells the truth about the taxpayer's income.

Track mileage, by itself, does not reflect the true equation in this case. The twenty miles through Alaska ascend from sea level to an altitude of 2,885 feet at White Pass on the Alaska-British Columbia border. From that point it climbs merely another 30 feet in altitude and travels more or less on a plateau downwards to Whitehorse, 2,080 feet from sea level. The rail route through Alaska was the most difficult to build and remains the most expensive to maintain, with tunnels, bridges, and heavier snowfalls. From five to six locomotives are required to pull the train up the White Pass and these locomotives as well as most of the rolling stock and all the maintenance facilities are owned by the American railway and located in Alaska.

It is therefore obvious that merely equating the track mileage would be unfair and inequitable. But the Minister is not basing his allocation merely on track mileage. He is superimposing the track mileage equation upon the other formula which already includes the mileage equation. That, of course, gives undue weight to the preponderance of track mileage in Canada.

Moreover, the Minister's formula further distorts the income allocation by adding percentages instead of adding the actual amounts. That method unfairly allows the same percentage rating to unequal amounts. For instance, for the U.S. company, the costs and expenses (\$2,472,701) are four times the amount (\$613,640) allocated on U.S. immovable property, yet both items each rate a percentage. In other words, the Minister's formula is faulty in that firstly it double-counts the

Canada Limited c. M.R.N.: [1956-60] R.C.É. 32 aux pages 49-50, et cité par le juge Walsh dans *Mandel c. La Reine*¹: [TRADUCTION] «Mais si la Cour ne doit pas perdre de vue ce principe, elle doit aussi, dans son effort d'appliquer la loi avec objectivité, garder un œil vigilant sur les affirmations arbitraires du fisc.» Lorsque la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit pas un mode précis de comptabilité, on doit utiliser une formule qui donne une juste idée du revenu du contribuable.

Le critère des milles de voies ne permet pas, par lui-même, d'établir le véritable rapport qui existe en l'espèce. Le tronçon de vingt milles qui traverse l'Alaska part du niveau de la mer et atteint une altitude de 2,885 pieds à White Pass, à la frontière de l'Alaska et de la Colombie-Britannique. De là, l'altitude n'augmente que de trente pieds et la voie sillonne plus ou moins un plateau en descendant vers Whitehorse, à 2,080 pieds du niveau de la mer. Ce tronçon était le plus difficile à construire et demeure le plus onéreux à entretenir avec ses tunnels, ses ponts, et les abondantes chutes de neige. Il faut cinq ou six locomotives pour tirer un train jusqu'à White Pass et ces locomotives, comme la plus grande partie du matériel roulant et toutes les installations d'entretien, sont propriété de la compagnie de chemins de fer américaine et situées en Alaska.

Il est donc évident qu'établir simplement un rapport entre les milles de voies ne serait ni juste ni équitable. Mais le Ministre ne fonde pas sa répartition uniquement sur le nombre de milles de voies. Il superpose le rapport entre les milles de voies à une autre formule qui tient déjà compte du rapport entre le nombre de milles. Bien sûr, cela accentue exagérément la prépondérance du Canada au titre des milles de voies.

En outre, la formule utilisée par le Ministre fausse davantage la répartition du revenu en ajoutant les pourcentages au lieu des montants réels. Cette méthode accorde la même valeur proportionnelle à des montants inégaux. Par exemple, les frais (\$2,472,701) encourus par la compagnie américaine sont quatre fois supérieurs au montant (\$613,640) imputé aux immeubles américains et pourtant on n'a enregistré qu'un pourcentage pour ces deux postes. En d'autres termes, la formule du

¹ [1977] 1 F.C. 673 at page 702.

¹ [1977] 1 C.F. 673, à la page 702.

immovable property of the taxpayer, and secondly it further distorts the allocation by averaging the percentages instead of the actual amounts of expense and property allocation. On the other hand the taxpayer's method of allocation is in accordance with sound accounting practice and is an accurate reflection of the taxpayer's income.

The appeal is allowed and plaintiff's tax reassessment for 1970 is referred back to the Minister for further reassessment in accordance with these reasons, with costs in favour of plaintiff.

Ministre est fautive d'abord en ce qu'elle compte deux fois les immeubles du contribuable et, en second lieu, parce qu'elle fausse davantage la répartition en utilisant les pourcentages moyens ^a plutôt que le montant réel des frais et de la répartition des biens. D'autre part, la méthode de répartition du contribuable est conforme à de saines pratiques comptables et donne une juste idée du revenu du contribuable.

^b L'appel est accueilli et la nouvelle cotisation d'impôt de la demanderesse pour 1970 est renvoyée au Ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation conformément aux présents motifs, avec dépens en faveur de la demanderesse.