

A-8-74

A-8-74

The Queen (Appellant)

v.

The International Nickel Company of Canada Limited (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Mackay and Bastin D.JJ.—Ottawa, June 19, 20, 1974.

Income tax—Profits from production of prime metal—Expenditures on scientific research—Expenditures not deductible from profits in computing base of depletion for producer—Income Tax Act, ss. 11(1)(b), 72(1)(a)—Regulation 1201(2)(a).

The Minister re-assessed the corporate taxpayer so as to deduct from its profits attributable to the production of prime metal, the expenditures on scientific research of \$4.36 million for the year 1967 and \$5.89 million for the year 1968, in computing depletion allowance to which the taxpayer was entitled under section 11(1)(b) of the *Income Tax Act* and Regulation 1201(2)(a). This decision was reversed on appeal to the Trial Division ([1974] 1 F.C. 215). The Crown appealed.

Held, the conclusion of the Trial Division (adopting the decision in *International Nickel Company of Canada Ltd. v. M.N.R.* [1971] F.C. 213) should be affirmed, but on another ground. The normal manner of ascertaining the “profits” for any taxation year, attributable to production of prime metal from a “resource” is to ascertain the difference between the receipts reasonably attributable to the production of prime metals from the resources for that year and “the expenses of earning those receipts”. The respondent’s receipts for a taxation year from its production of prime metals were the amounts for which it sold prime metals in that year. The costs sustained by it in that year in carrying on long-term research cannot be regarded as costs of earning its proceeds from sales of prime metals in that year. The research was not part of the operation of producing and disposing of prime metals at all, but was a separate operation.

M.N.R. v. Imperial Oil Ltd. [1960] S.C.R. 735, applied. *International Nickel Co. of Canada Ltd. v. M.N.R.* [1971] F.C. 213; *Home Oil Co. Ltd. v. M.N.R.* [1955] S.C.R. 733, considered.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

N. A. Chalmers, Q.C., for appellant.
Stuart Thom, Q.C., for respondent.

La Reine (Appelante)

c.

The International Nickel Company of Canada Limited (Intimée)

Cour d’appel, le juge en chef Jackett, les juges suppléants Mackay et Bastin—Ottawa, les 19 et 20 juin 1974.

Impôt sur le revenu—Bénéfices tirés de la production de métal brut—Dépenses de recherche scientifique—Dépenses non déductibles des bénéfices lors du calcul par le producteur de la base d’allocation pour épuisement—Loi de l’impôt sur le revenu, art. 11(1)(b) et 72(1)(a)—Règlement 1201(2)(a).

Le Ministre a établi de nouvelles cotisations pour la compagnie contribuable de manière à déduire de ses bénéfices imputables à la production de métal brut, les dépenses de recherche scientifique se chiffrant à \$4.36 millions pour l’année 1967 et à \$5.89 millions pour l’année 1968, lors du calcul de l’allocation pour épuisement à laquelle le contribuable avait droit en vertu de l’article 11(1)(b) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* et le Règlement 1201(2)(a). Cette décision fut infirmée par la Division de première instance ([1974] 1 C.F. 215). La Couronne a interjeté appel.

Arrêt: la décision de la Division de première instance (adoptant la décision rendue dans l’affaire *International Nickel Company of Canada Ltd. c. M.N.R.* [1971] C.F. 213) doit être confirmée, mais sur des motifs différents. La manière normale de déterminer, pour toute année d’imposition, les «profits» imputables à la production de métaux bruts tirés d’une «ressource» consiste à fixer la différence entre les recettes raisonnablement imputables à la production des métaux bruts provenant de la ressource pour l’année en cause et les «dépenses engagées afin de tirer ces recettes». Les recettes de l’intimée provenant de la production de métaux bruts, pour une année d’imposition, sont égales au produit de la vente desdits métaux bruts au cours de cette année. Les frais engagés pendant l’année en cause pour ses activités de recherche à long terme ne peuvent être considérés comme directement liés au produit de la vente des métaux bruts pendant ladite année. Les activités de recherche ne font pas partie des processus de production et de vente des métaux bruts, il s’agit d’une activité séparée.

Arrêt suivi: *M.R.N. c. Imperial Oil Ltd.* [1960] R.C.S. 735. Arrêts examinés: *International Nickel Co. of Canada Ltd. c. M.N.R.* [1971] C.F. 213; *Home Oil Co. Ltd. c. M.N.R.* [1955] R.C.S. 733.

APPEL en matière d’impôt sur le revenu.

AVOCATS:

N. A. Chalmers, c.r., pour l’appelante.
Stuart Thom, c.r., pour l’intimée.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Osler, Hoskin & Harcourt, Toronto, for respondent.

The following are the reasons for judgment delivered orally in English by

JACKETT C.J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1974] 1 F.C. 215] by which an appeal by the respondent from its re-assessment under Part I of the *Income Tax Act* for the 1967 taxation year was allowed in respect of the issue referred to in paragraph 1 of a Memorandum of Agreement between counsel filed in the Trial Division, which paragraph reads as follows:

1. With respect of each of the years 1966, 1967, 1968 and 1969: whether scientific research expenditures deductible under section 72(1)(a) of the *Income Tax Act* incurred by the plaintiff during the year must be deducted in determining profits for the purpose of section 1201(2)(a) of the Regulations under the *Income Tax Act*.

(There is also an appeal in which the same problem is raised in respect of the 1968 taxation year and which was heard at the same time on the same record.)

The relevant facts and the manner in which the matter was put before the Trial Division sufficiently appear from the following portion of the Reasons for Judgment of the learned Trial Judge [at pages 216-221]:

The plaintiff herein appeals to this Court from the re-assessment for income tax by the Minister of National Revenue for the years 1967 and 1968, wherein he deducted from the plaintiff's profits attributable to the production of prime metal from the resources operated by it, for the purpose of computing depletion allowance to which it was entitled under section 11(1)(b) of the *Income Tax Act* and regulation 1201(2) of the Regulations made pursuant to the said Act, the sum of \$4,363,282.00 for the year 1967 and the sum of \$5,890,205.00 for the year 1968. The issues in both appeals are the same and by Order of the Court made August 22, 1973, the actions were tried together on common evidence.

By agreement between the parties dated August 8, 1973, the issues to be decided are as follows:

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Osler, Hoskin & Harcourt, Toronto, pour l'intimée.

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

LE JUGE EN CHEF JACKETT: Il s'agit d'un appel d'une décision de la Division de première instance [[1974] 1 C.F. 215] accueillant un appel interjeté par l'intimée de ses nouvelles cotisations établies en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour son année d'imposition 1967, en ce qui concerne la question mentionnée au paragraphe 1 de l'accord conclu par les avocats et soumis à la Division de première instance, qui se lit comme suit:

1. En ce qui concerne les années 1966, 1967, 1968 et 1969: les dépenses de recherche scientifique, déductibles en vertu de l'article 72(1)a de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et engagées par la demanderesse au cours de l'année doivent-elles être déduites lors du calcul des bénéfices aux fins de l'article 1201(2)a des Règlements établis en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

(Un autre appel soulevait le même problème pour l'année d'imposition 1968. Il a été entendu en même temps, sur dossier commun.)

Les faits pertinents ainsi que la manière dont a été présentée l'affaire devant la Division de première instance ressortent de manière suffisante du passage suivant des motifs du jugement prononcés par le savant juge de première instance [aux pages 216-221]:

Par la présente, la demanderesse interjette appel à la Cour des nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu établies par le ministre du Revenu national pour les années 1967 et 1968, dans lesquelles il déduisait \$4,363,282.00 pour l'année 1967 et \$5,890,205.00 pour l'année 1968 des bénéfices de la demanderesse imputables à la production de métaux bruts tirés des ressources qu'elle exploitait, afin de calculer l'allocation d'épuisement à laquelle elle avait droit en vertu de l'article 11(1)b de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du règlement 1201(2) des Règlements établis en conformité de ladite loi. Les litiges dans ces deux appels sont les mêmes et la Cour a décidé, par ordonnance rendue le 22 août 1973, de juger ensemble les deux actions sur preuve commune.

Les parties ont convenu par un accord daté du 8 août 1973 que les questions à trancher étaient les suivantes:

1. with respect to each of the years 1967 and 1968: whether scientific research expenditures deductible under section 72(1)(a) of the *Income Tax Act* incurred by the plaintiff during the year must be deducted in determining profits for the purpose of section 1201(2)(a) of the Regulations under the *Income Tax Act*;

(2) that the issue regarding deductibility of scientific research expenditures in determining profits for the purpose of section 1201(2)(a) of the Regulations for the years subsequent to the year 1965 is *res judicata* by virtue of the judgment of the Federal Court of Canada in the action of *The International Nickel Company of Canada Limited v. M.N.R.* [1971] F.C. 213;

(3) that if such expenditures for scientific research are held to be expenditures that are deductible in the determination of the plaintiff's profit from its business under section 4 of the *Income Tax Act*, the plaintiff is entitled to deduct the same amount in computing its income under the said section 4 pursuant to section 72(1) of the Act.

In his pleading and in his submissions at trial counsel for the plaintiff argued that the expenditures in respect of scientific research were of a capital nature as found by my brother, Cattanach J. in the case of *The International Nickel Company of Canada v. M.N.R.* (*supra*) and as such were not deductible in computing the plaintiff's "profits" for the purposes of regulation 1201(2) and that the word "profits" as so used must be interpreted in accordance with its usage within the context of the *Income Tax Act* and in accordance with judicial principles.

Counsel for the defendant did not argue strenuously that scientific research expenditures were not capital in nature in the sense found by Cattanach J. in the previous case. However, he did argue that the evidence adduced in this case was different than that in the previous case and that it had not been argued before Cattanach J. that the word "profits" in regulation 1201 was unrelated to the determination of income under section 4 of the Act, the only other place in which the word "profit" is used, and that the calculation of profits must be made in accordance with its ordinary meaning and generally accepted accounting principles. If this were so, profit would have to be determined by deducting from net revenues expenditures for scientific research incurred in the current fiscal year since they are partly causal of current revenues and partly of future revenues. They should also be charged with past research expenditures which resulted in profits during the current year. Since the plaintiff's accounting practice did not account for research expenditures against particular projects, it was not possible to determine those portions thereof attributable to current revenues. For this and other cogent reasons he argued that the best accounting practice was to charge such expenditures against net revenues for the current period.

1. en ce qui concerne les années 1967 et 1968: les dépenses de recherche scientifique, déductibles en vertu de l'article 72(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et engagées par la demanderesse au cours de l'année peuvent-elles être déduites lors du calcul des bénéfices aux fins de l'article 1201(2)(a) des Règlements établis en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

(2) la question de la déductibilité des dépenses de recherche scientifique lors du calcul des bénéfices, aux fins de l'article 1202(2)(a) des Règlements, pour les années suivant 1965, est-elle *res judicata*, en raison du jugement de la Cour fédérale du Canada dans l'affaire *The International Nickel Company of Canada Limited c. M.N.R.* [1971] C.F. 213?

(3) si l'on conclut que lesdites dépenses de recherche scientifique sont déductibles lors du calcul des bénéfices provenant de l'entreprise de la demanderesse, l'article 4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la demanderesse est autorisée à déduire le même montant lors du calcul de son revenu en vertu de l'article 4, conformément à l'article 72(1) de la Loi.

Dans ses plaidoiries, l'avocat de la demanderesse soutient que les dépenses de recherche scientifique étaient des dépenses de capital et se rallie donc à la conclusion de mon collègue, le juge Cattanach, dans l'arrêt *The International Nickel Company of Canada c. M.N.R.* (précité); selon ce point de vue, ces dépenses ne sont pas déductibles lors du calcul des «bénéfices» de la demanderesse aux fins du règlement 1201(2), le mot «bénéfices», ainsi utilisé, devant être interprété en conformité de son utilisation dans le contexte de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et en conformité des principes établis par la jurisprudence.

L'avocat de la défenderesse n'a pas insisté sur le fait que les dépenses de recherche scientifique n'étaient pas des dépenses de capital au sens de la conclusion du juge Cattanach dans l'affaire précédente. Il soutient cependant que la preuve soumise dans l'affaire présente est différente de celle présentée dans l'affaire précédente et que l'on n'a pas débattu devant le juge Cattanach le fait que le mot «bénéfices» au règlement 1201 n'a aucun rapport avec la détermination du revenu aux termes de l'article 4 de la Loi, seul autre texte où l'on trouve le mot «bénéfices»; il ajoute qu'on doit effectuer le calcul des bénéfices en conformité de son sens ordinaire et des principes comptables généralement acceptés. S'il en était ainsi, pour calculer le bénéfice, on devrait déduire des revenus nets les dépenses engagées pour la recherche scientifique lors de l'exercice financier courant puisqu'on peut leur attribuer d'une part des revenus courants et d'autre part des revenus futurs. On devrait aussi les comptabiliser avec des dépenses de recherche antérieures auxquelles les bénéfices de l'année courante sont attribuables. Puisque la demanderesse n'établissait pas de correspondance entre les dépenses pour la recherche et des projets donnés dans sa comptabilité, il n'était pas possible de déterminer quel montant devrait être attribué aux revenus courants. Pour cette raison et d'autres raisons valables, il soutient que la pratique comptable la meilleure consistait à imputer lesdites dépenses aux revenus nets de la période courante.

In my view, the evidence adduced before me of the nature and extent of the scientific research engaged in by the plaintiff is no different from that adduced before Cattanach J. in the earlier case. At page 229 he succinctly describes the nature of that work as determined from the evidence adduced before him and I do not think that any testimony in this case changes it in any way:

The appellant in the present case because of the extent and nature of its business expends large sums on scientific research and had done so for many years. It employs highly qualified personnel whose exclusive function is to devote their entire time and outstanding ability to a constant study of existing processes used by the appellant with a view to improving and making those processes more efficient as well as projects as to the feasibility of hitherto untried processes and methods or discovery of unknown processes. If those studies prove the feasibility of such new projects it has resulted and may again result in the appellant expending large sums to build a plant to utilize the process so discovered or an improvement on a process in use. It has been by this constant search for better ways that the appellant has kept in the forefront of its field.

This necessarily results in a continual outlay on scientific research by the appellant. It is a continuing and never ending programme.

At page 231 he pointed out that the plaintiff carefully segregated the expenditures on scientific research between those directed to creating new processes or improving existing processes from those directed to maintaining and operating existing processes, the information for such segregation being supplied from records kept by the many research departments of the plaintiff. The evidence before me showed conclusively that such segregation was still being maintained in the years 1967 and 1968. These expenditures were properly deducted in computing the depletion base for the purposes of regulation 1201 because they were "reasonably attributable to the production of prime metal". It is argued that in addition to such costs there should also have been deducted in the years 1967 and 1968 those directed to creating new processes or improving existing processes. In my opinion there was no evidence adduced before me that the latter costs incurred in 1967 and 1968 were "reasonably attributable to the production of prime metal" in either of those years. As Cattanach J. pointed out at page 232:

For the appellant's own commercial purposes all such expenditures on scientific research were included in operating costs and not as capital costs. The segregation was made for the purpose of preparing income tax returns.

I do not attach great significance to this bookkeeping or accounting practice. The outlay on scientific research is not easily classifiable and I can readily understand why for commercial purposes the appellant would regard these

A mon avis, la preuve qu'on m'a soumise au sujet de la nature et de la teneur des recherches scientifiques effectuées par la demanderesse n'est aucunement différente de celle produite devant le juge Cattanach dans l'affaire précédente. A la page 229, il décrit succinctement la nature des travaux, telle qu'elle ressort de la preuve soumise, et j'estime qu'aucun témoignage dans la présente affaire n'y apporte de modification:

En raison de la nature et de l'étendue de son entreprise l'appelante dépense dans le cas présent des sommes considérables pour les recherches scientifiques et elle le fait depuis plusieurs années. Elle emploie un personnel hautement qualifié qui a pour fonction exclusive de consacrer son temps tout entier et sa haute compétence à l'étude continue des procédés existants utilisés par l'appelante dans le but de les améliorer et de les rendre plus efficaces ainsi que des projets concernant les possibilités de procédés et de méthodes qui n'ont pas été essayés jusqu'à présent ou la découverte de procédés inconnus. Si ces études prouvent l'efficacité de ces nouveaux projets, il en a résulté, et il en résultera encore pour l'appelante, des dépenses plus importantes pour construire une usine afin d'utiliser le procédé ainsi découvert ou l'amélioration d'un procédé déjà utilisé. C'est grâce à ces recherches constantes de moyens meilleurs que l'appelante s'est maintenue à l'avant-garde dans son domaine.

Ceci implique nécessairement des dépenses continues engagées par l'appelante pour les recherches scientifiques. C'est un programme continu et sans fin.

A la page 231, il faisait remarquer que la demanderesse distinguait soigneusement les dépenses de recherche scientifique qui avaient pour but de créer de nouveaux procédés ou d'améliorer les procédés existants, de celles qui avaient pour but de maintenir ou de faire fonctionner les procédés existants, en se fondant sur les renseignements fournis par des archives conservées par les nombreux services de recherche de la demanderesse. La preuve soumise démontre que cette distinction a été maintenue pour les années 1967 et 1968. Ces dépenses ont été déduites à juste titre lors du calcul de la base de la déduction pour épuisement aux fins du règlement 1201 parce qu'elles pouvaient «raisonnablement être attribuées à la production de métal brut». On soutient qu'en plus de ces dépenses, on aurait dû déduire, pour les années 1967 et 1968, les dépenses engagées dans le but de créer de nouveaux procédés ou d'améliorer les procédés existants. A mon avis, on ne m'a présenté aucune preuve portant que ces dernières dépenses engagées en 1967 et 1968 pouvaient «raisonnablement être attribuées à la production de métal brut» pour ces deux années. Comme le faisait remarquer le juge Cattanach à la page 232:

Pour les propres buts commerciaux de l'appelante, toutes ces dépenses de recherches scientifiques furent incluses dans les coûts d'exploitation et non en tant que coûts en capital. La distinction fut faite dans le but de préparer les déclarations d'impôt sur le revenu.

Je n'attache pas grande importance à cette pratique de comptabilité ou de tenue de livres. Il n'est pas très facile de classer les dépenses de recherches scientifiques et je peux facilement comprendre pourquoi, à des fins commer-

expenditures as affecting its net profit or loss. But different considerations apply for income tax purposes.

It is quite understandable that a commercial enterprise in its books of account for its own purposes will treat certain classes of expenditures as revenue expenditures which are, in reality, for income tax purposes capital expenditures and conversely many items treated in the accounts of business as capital receipts are for income tax purposes taxable as income.

How an item is treated in the books of account is not the true or adequate test of the nature of the expenditure.

As I understand the essence of Lord Cave's declaration it is that an expenditure is of a capital nature when it is made with a view to securing an asset or advantage for the enduring benefit of the trade.

The intention of the appellant in embarking upon and continuing its programme of scientific research was to acquire for itself a fund of scientific "know how" upon which it could draw when necessity might arise. Some projects were abandoned. Some proved fruitless. Some continued over many years. Many projects were undertaken which accounts for the continuing nature of the expenditure as does the fact that some projects take many years for their culmination. It is immaterial that some of the projects failed if the intention is such that had the object been realized an asset or advantage would have been obtained. If the ultimate object was an asset or advantage of a capital nature then the expenditures antecedent thereto, are also of a capital nature.

After having considered all of the facts which, as above stated, I find were substantially the same as those adduced before me, Cattanach J. concluded that the appellant's expenditures for scientific research which it claimed as deductions under sections 72, 72A and by virtue of section 11(1)(j) in computing its taxable income for the year were expenditures of a capital nature as a consequence of which those expenditures were not deductible in determining the base for the calculation of the depletion allowance for the purposes of regulation 1201. For the reasons given, I wholly agree with his conclusion and, subject to my disposition of the defendant's arguments with which I shall hereinafter deal, I find that in 1967 and 1968 the plaintiff's expenditures on scientific research, other than those directed to maintaining and operating existing processes, were capital in nature.¹

Very briefly, the question is whether the current expenses of operating its long-term

¹ Although all three questions put before the Trial Division were put forward in this Court, having regard to our conclusion, it was only necessary to hear counsel on one of them.

ciales, l'appelante considère que ces dépenses affectent ses bénéfices ou pertes nets. Mais d'autres considérations entrent en ligne de compte aux fins de l'impôt sur le revenu.

Il est tout à fait compréhensible qu'une entreprise commerciale traite, dans ses livres de comptabilité et pour son propre compte, certaines catégories de dépenses comme des dépenses ordinaires qui sont en fait, aux fins de l'impôt sur le revenu, des dépenses de capital et inversement, plusieurs postes intitulés dans la comptabilité d'une entreprise, ressources de capital, sont aux fins de l'impôt sur le revenu, imposables comme revenu.

L'intitulé d'un poste dans les livres de comptabilité n'est pas le critère véritable ou adéquat de la nature de la dépense.

D'après la déclaration de Lord Cave, si j'en comprends bien le fond, une dépense est une dépense de capital quand elle est faite dans le but d'assurer un élément d'actif ou un avantage pour le bénéfice permanent de l'entreprise.

Le but de l'appelante, en entreprenant et poursuivant son programme de recherches scientifiques, était d'acquiescer pour elle-même un fonds de «savoir faire» scientifique auquel elle pourrait faire appel en cas de besoin. Certains projets furent abandonnés. D'autres s'avèrent stériles. D'autres enfin se poursuivirent pendant de nombreuses années. Plusieurs projets furent entrepris qui expliquent la nature continue des dépenses ainsi que le fait que certains projets demandent plusieurs années pour atteindre leur apogée. Il est sans importance que certains projets aient échoués si le but est que s'ils avaient été réalisés, un élément d'actif ou des avantages auraient été obtenus. Si l'objectif final était un élément d'actif ou un avantage de capital, alors les dépenses antérieures à ce dernier sont aussi de capital.

Après avoir examiné l'ensemble des faits qui, comme je l'ai affirmé plus haut, étaient pour l'essentiel les mêmes qu'en l'espèce, le juge Cattanach a conclu que les dépenses de recherche scientifique engagées par l'appelante et déduites par cette dernière en vertu des articles 72, 72A et 11(1)(j), dans le calcul de son revenu imposable pour l'année en cause, constituaient des dépenses de capital et qu'en conséquence ces dépenses n'étaient pas déductibles lors de la détermination de la base de calcul de l'allocation pour étalement aux fins du règlement 1201. Pour ces motifs, je me rallie entièrement à sa conclusion et, sous réserve de mes conclusions concernant les plaidoiries de la défenderesse, que je vais examiner, je conclus qu'en 1967 et 1968 les dépenses effectuées par la demanderesse pour la recherche scientifique, autres que celles dont le but était de maintenir ou de faire fonctionner des procédés existants, étaient des dépenses de capital.¹

En résumé, il s'agit de déterminer si l'on doit déduire les dépenses courantes pour le maintien

¹ Les trois questions présentées à la Division de première instance l'ont été à la Cour d'appel, mais, vu notre conclusion, les avocats n'ont été invités à présenter leurs plaidoiries que sur une seule de ces questions.

research activities must be deducted in computing the base upon which the appellant is entitled to compute depletion allowance under Income Tax Regulation 1201(2), which reads as follows:

1201. (2) Where a taxpayer operates one or more resources, the deduction allowed is 33 $\frac{1}{3}$ % of

(a) the aggregate of his profits for the taxation year reasonably attributable to the production of oil, gas, prime metal or industrial minerals from all of the resources operated by him,

minus

(b) the aggregate amount of the deduction provided by subsection (4).

As appears from his Reasons, the learned Trial Judge adopted the decision of Cattanach J. in an earlier case to the effect that the current expenses of the respondent's long-term research operations were capital expenses of the respondent's prime metal production business and, for that reason, were not deductible in computing its depletion base under Regulation 1201(2). In my view, his conclusion was right but I reach it by another route.

What has to be determined under Regulation 1201(2) is the respondent's profits for the 1967 taxation year "reasonably attributable to the production of . . . prime metal". In my view, the correct approach to that question is to be found in *Minister of National Revenue v. Imperial Oil Ltd.*² per Judson J. at pages 744-45, where, dealing with an earlier version of Regulation 1201(2) (which did not differ in any material respect from the one now under consideration), he said, in effect, that the Regulation required, in relation to oil or gas wells, as a first step, that one "Determine the profits or losses of each producing well in the normal manner by ascertaining the difference between the receipts reasonably attributable to the production of oil or gas from the well and the expenses of earning those receipts". In my view, therefore, the normal manner of ascertaining the "profits" for any taxation year attributable to production of prime metal from a "resource" is to ascertain the difference between the receipts reasonably

des activités de recherche à long terme lors de la détermination de la base de calcul de l'allocation pour épuisement aux fins du Règlement 1201(2), qui se lit comme suit:

1201. (2) Lorsqu'un contribuable exploite une ou plusieurs ressources, la déduction accordée est de 33 $\frac{1}{3}$ p. 100 de

a) l'ensemble de ses bénéfices de l'année d'imposition qui peuvent raisonnablement être attribués à la production de pétrole, de gaz, de métal brut ou de minéraux industriels de toutes les ressources qu'il exploite,

moins

b) le montant global de la déduction prévue au paragraphe (4).

Comme il ressort des motifs du savant juge de première instance, il a adopté la décision du juge Cattanach dans une affaire antérieure selon laquelle les dépenses courantes engagées par l'intimée pour ses activités de recherche à long terme constituaient des dépenses de capital imputables à son entreprise de production de métaux bruts et, pour cette raison, n'étaient pas déductibles lors de la détermination de la base de calcul de l'allocation pour épuisement aux fins du Règlement 1201(2). A mon avis, sa conclusion est correcte, mais je parviens à la même conclusion en suivant un raisonnement différent.

Ce sont les bénéfices de l'intimée pour son année d'imposition 1967 «qui peuvent être raisonnablement attribuées à la production de . . . métal brut» qu'il convient de déterminer aux fins du Règlement 1201(2). A mon avis, la démarche à suivre pour aborder cette question a été énoncée par le juge Judson dans l'affaire *Le ministre du Revenu national c. Imperial Oil Ltd.*², aux pages 744 et 745, où, après examen du Règlement 1201(2) en sa forme initiale (qui ne différait pas d'une manière appréciable du règlement examiné ici), il déclara pour l'essentiel que ce règlement exigeait d'abord, en ce qui concerne les puits de pétrole et de gaz, de [TRADUCTION] «déterminer les profits ou pertes de chaque puits en fonctionnement de la manière normale, c'est-à-dire en fixant la différence entre les recettes raisonnablement imputables à la production de pétrole ou de gaz provenant du puits et les dépenses engagées afin de tirer ces recettes». A mon avis donc, la manière normale de déterminer, pour toute année d'im-

² [1960] S.C.R. 735.

² [1960] R.C.S. 735.

attributable to the production of prime metals from the resource for that year and "the expenses of earning those receipts".

Applying that view to our present problem, I should have thought that the respondent's "receipts" for the 1967 taxation year from its production of prime metals are the amounts for which it sold prime metals in that year and that our problem, therefore, is to determine whether the costs sustained by it in 1967 in carrying on long-term research were costs of earning its proceeds from sales in the year of prime metals. In my view, to state the problem is to answer it.

My view is not based on an attempt to trace a direct connection between each current expense incurred and the actual sales in the year. The matter must, of course, be regarded as a business man would regard it. Nobody is going to inquire whether the expense incurred in the taxation year on scientific research directed to maintaining and operating existing processes, which research is a part of the process of producing and disposing of prime metals, contributed exclusively to sales made in the year. They must be treated as current expenses, and, like such expenses as the expenses of advertising carried on in the year and the expenses for repairs done in the year, must be treated as current expenses of the year in which they were incurred.

My view of the problem in this case is based on the facts, as I appreciate them, that the research with which we are concerned is not part of the operation of producing and disposing of prime metals at all but is a separate operation that has nothing to do with the operation of producing and disposing of prime metals except in the remote sense that it is anticipated that its long-term results will provide the prime metal

position, les «profits» raisonnablement imputables à la production de métaux bruts tirés d'une «ressource» consiste à fixer la différence entre les recettes raisonnablement imputables à la production des métaux bruts provenant de la ressource pour l'année en cause et «les dépenses engagées afin de tirer ces recettes».

Si l'on applique ce raisonnement au problème qui nous occupe, il me semble alors que, pour l'année d'imposition 1967, les «recettes» de l'intimée provenant de la production de métaux bruts, sont égales au produit de la vente desdits métaux bruts, au cours de l'année en cause, et que notre problème consiste alors à déterminer si les frais engagés par la compagnie en 1967 pour ses activités de recherche à long terme étaient directement liés au revenu des ventes de métaux bruts pendant ladite année. A mon avis le simple fait de poser le problème apporte la réponse.

Cette opinion n'implique pas qu'il faille essayer d'établir un lien direct entre chaque dépense courante engagée et les ventes effectives de l'année. Il faut bien sûr considérer la question à la manière d'un homme d'affaires. Personne ne viendra demander si les dépenses engagées dans l'année d'imposition pour la recherche scientifique qui vise à maintenir et exploiter des procédés existants et qui fait partie du processus de production et de vente de métaux bruts, a contribué exclusivement aux ventes effectuées pendant l'année. On doit les traiter comme des dépenses d'exploitation et, au même titre que les dépenses telles que les frais de publicité et d'entretien engagés dans l'année, on doit les traiter comme des dépenses d'exploitation de l'année pendant laquelle elles ont été engagées.

Mon opinion sur le présent problème est fondée sur mon appréciation des faits, à savoir que les recherches en cause ne font pas du tout partie des opérations de production et de vente de métaux bruts, mais constituent une activité distincte n'ayant aucun rapport avec ces opérations, si ce n'est très indirectement en ce sens que l'on peut prévoir que leurs résultats à long terme fourniront à l'entreprise de production de

production business of the future with the wherewithal to make it a more vigorous and successful operation than it would otherwise be. Such long time research is a long-term operation by the company which, in addition to any profits it may produce directly, is designed to ensure a successful enduring metal production business for the respondent in the future. As such, the costs incurred are not expenses of the respondent's production of prime metal. It is because that type of long-term research is not ordinarily part of a company's current profit-producing activities that section 72 is included in the statute to allow the deduction of its expenses in the computation of world income even though they might otherwise not be deductible in computing income for the purposes of Part I of the *Income Tax Act* at all.

One way of putting the matter in perspective is to assume that the respondent had operated its long-term research, as it might have done, so as to show it as an independent profit-making operation producing in any particular year either a profit or a loss. It would be quite clear that the revenues of such an operation would not be receipts reasonably attributable to the production of prime metals for the purpose of Regulation 1201(2) and that the expenses now in question would be expenses of earning such revenues and not expenses of earning the receipts attributable to the production of prime metals. The result can be no different when the respondent chooses simply to turn its research results over to its operating people and chooses not to turn them to advantage, as it might do, for example, by embarking on a major licensing operation.

I fully appreciate that the result of the judgment appealed from is that the depletion base may, in many cases, be much larger than the "income" that would, apart from section 11(1)(b), serve as a base for the calculation of income tax itself. However, when one considers the matter from that point of view, one is driven, I believe, to the conclusion that Regulation 1201 was deliberately fashioned to leave that result open as was done in the case of the

métaux bruts les moyens nécessaires pour la rendre plus puissante et rentable qu'elle ne pourrait l'être autrement. Ces recherches constituent une activité de la compagnie à long terme et, en plus des profits qu'elles peuvent rapporter directement, elles ont pour but d'assurer un avenir durable et florissant à l'entreprise de production de métaux de l'intimée. A ce titre, ces frais ne constituent pas des dépenses engagées par l'intimée pour la production de métaux bruts. Du fait que ce genre de recherches à long terme ne fait ordinairement pas partie des activités lucratives courantes de la compagnie, on a inclus l'article 72 dans la Loi pour permettre la déduction de ces dépenses lors du calcul du revenu de toutes provenances, même si ces dépenses ne sont pas autrement déductibles lors du calcul du revenu aux fins de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Une des façons de considérer la question consisterait à supposer que l'intimée a effectué ses recherches à long terme de manière à les faire apparaître comme une activité lucrative indépendante, produisant suivant l'année des bénéfices ou des pertes (ce qu'elle aurait pu faire). Il serait alors tout à fait évident que le revenu d'une telle activité ne constituerait pas des recettes raisonnablement imputables à la production de métaux bruts, au sens du Règlement 1201(2), et que les dépenses actuellement en cause seraient directement liées audit revenu et non liées aux recettes imputables à la production de métaux bruts. Le résultat doit être le même lorsque l'intimée choisit simplement de remettre aux personnes chargées de l'exploitation les résultats de la recherche et choisit de ne pas en tirer avantage, comme elle pourrait le faire par exemple en s'engageant dans la rédaction de brevets, à grande échelle.

Je suis tout à fait conscient du fait que le jugement dont il est interjeté appel entraîne que la base de l'allocation pour épuisement peut être souvent plus importante que le «revenu» qui, l'article 11(1)(b) mis à part, servirait de base au calcul de l'impôt sur le revenu lui-même. Cependant si l'on considère la question sous cet angle, on est amené à conclure, me semble-t-il, que le Règlement 1201 a été délibérément rédigé de façon à ne pas empêcher un tel résultat comme

predecessor regulation under consideration in *Home Oil Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*.³ A Method whereby any such result could have been avoided is to be found in the statute itself. Section 139(1a) of the *Income Tax Act* provides a formula for determining *inter alia* a taxpayer's income from a particular source for a taxation year. That formula requires that the taxpayer's income be computed in accordance with the Act on the assumption that he had no income except from that source. Section 139(1b) then provides that, in applying section 139(1a) for certain purposes, all deductions in computing the taxpayer's income for the year for the purposes of Part I, with irrelevant exceptions, "shall be deemed to be applicable either wholly or in part to a particular source . . .". That scheme of allocating income to a source was so devised that all deductions, such as research expenses, not otherwise deductible but made deductible by special statutory provisions, have to be allocated to some source of income. If that scheme had been adopted with reference to the depletion base in Regulation 1201, research expenses would have been deductible in computing the depletion base. Regulation 1201 does not, however, adopt such a scheme. It provides for a calculation of profit reasonably attributable to the particular activity and, by Regulation 1201(4)⁴ enumerates what is to be deducted from the profit so calculated. Moreover, while that enumeration specifically singles out such amounts as capital cost allowance (depreciation) and interest on borrowed money for deduction from gross profit in computing the depletion base, it does not require deduction in that computation of the research expenses that are deductible in computing income by virtue of

³ [1955] S.C.R. 733.

⁴ 1201. (4) For the purposes of subsections (2) and (3), there shall be deducted from the aggregate of the profits of a taxpayer for a taxation year reasonably attributable to the production of oil, gas, prime metal or industrial minerals from all of the resources operated by him, the aggregate of

(a) his losses, if any, for the taxation year reasonably attributable to the production of oil, gas, prime metal or industrial minerals from all the resources operated by him,

ce fut le cas pour le règlement antérieur examiné dans l'affaire *Home Oil Co. Ltd. c. Le ministre du Revenu national*.³ On trouve dans la Loi elle-même une méthode permettant d'éviter un tel résultat. L'article 139(1a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit une formule pour déterminer, entre autres, le revenu d'un contribuable provenant d'une source particulière pour une année d'imposition. Cette formule exige que le revenu du contribuable soit calculé en conformité de la Loi, en supposant que son seul revenu provient de cette source. L'article 139(1b) prévoit alors que, lorsqu'on applique l'article 139(1a) à certaines fins, toutes les deductions allouées dans le calcul du revenu pour l'année aux fins de la Partie I, à l'exception de quelques cas qui ne sont pas pertinents, «sont réputés applicables, en totalité ou en partie, à une source particulière . . .». L'obligation de répartir le revenu selon sa source a été conçue de façon qu'on doive imputer les deductions, telles que les dépenses de recherche, non autrement déductibles, mais rendues déductibles par des dispositions législatives spéciales, à des sources de revenu données. Si l'on avait adopté ce système relativement à la base d'allocation pour épuisement au Règlement 1201, on aurait pu déduire les dépenses de recherche lors du calcul de la base d'allocation pour épuisement. Le Règlement 1201 cependant n'adopte pas ce système. Il prévoit le calcul du bénéfice pouvant être raisonnablement attribué à une activité particulière et le Règlement 1201(4)⁴ énumère ce qui doit être déduit du bénéfice ainsi calculé. En outre bien que cette énumération mentionne spécifiquement des montants tels que l'allocation à l'égard du coût en capital (amortissement) et les intérêts sur les emprunts, comme deductions du revenu brut pour calculer la base d'allo-

³ [1955] R.C.S. 733.

⁴ 1201. (4) Pour l'application des paragraphes (2) et (3), il doit être déduit de l'ensemble des bénéfices d'un contribuable pour l'année d'imposition qui peuvent raisonnablement être attribués à la production de pétrole, de gaz, de métal brut et de minéraux industriels de toutes les ressources exploitées par lui, l'ensemble

a) de ses pertes, s'il en est, de l'année d'imposition qui peuvent raisonnablement être attribuées à la production de pétrole, de gaz, de métal brut et de minéraux industriels provenant de toutes les ressources exploitées par lui;

section 11(1)(f) and section 72. In the face of such a very precise formula adopted under statutory authority for the specific purpose of computing the depletion base, I am of the view that it is not open to the Courts to read into the statutory formula any unspecified deduction that might seem to be dictated by policy considerations.

For the above reasons, I formed the opinion at the conclusion of argument for the appellant that the conclusion of the Trial Judge was cor-

(b) any amounts deducted in computing the taxpayer's income for the taxation year under the provisions of paragraph (p) of subsection (1) of section 11 of the Act, section 83A of the Act, subsection (3) of section 851 of the Act, subsections (3) and (10) of section 141 of the Act and sections 1204 and 1205 of these Regulations,

(c) such part of any amount deducted in computing the taxpayer's income for the taxation year under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 of the Act as,

(i) in the case of a taxpayer whose principle business is contract drilling, may reasonably be regarded as having been deducted in respect of property acquired for the purpose of production of oil, gas, metals or industrial minerals, and

(ii) in any other case, may reasonably be regarded as having been deducted in respect of property acquired for the purpose of exploring or searching for, or production of, oil, gas, metals or industrial minerals,

to the extent that that part thereof has not already been deducted in computing profits for the purpose of subsection (2) or (3) or deducted under another paragraph of this subsection,

(d) any amount deducted in computing the taxpayer's income for the taxation year under paragraph (c) of subsection (1) of section 11 of the Act in respect of

(i) borrowed money used in connection with, or used for the purpose of acquiring property used in connection with, or

(ii) an amount payable for property used in connection with exploring or searching for, or production of, oil, gas, metals or industrial minerals, to the extent that the amount so deducted has not already been deducted in computing profits for the purpose of subsection (2) or (3) or deducted under another paragraph of this subsection, and

(e) amounts not included in computing the taxpayer's income for the year by virtue of subsection (5) of section 83 of the Act.

ation pour épuisement, le règlement n'exige pas, dans ce calcul, la déduction des dépenses de recherche qui sont déductibles lors du calcul du revenu en vertu de l'article 11(1)(f) et de l'article 72. Étant donné l'existence d'une formule aussi précise adoptée en vertu de la Loi dans le but précis de calculer la base d'allocation pour épuisement, j'estime que les tribunaux ne peuvent interpréter ladite formule de façon à reconnaître une déduction non prévue qui pourrait sembler utile par ailleurs.

Pour tous ces motifs, j'ai conclu, après avoir entendu les plaidoiries au nom de l'appelante, que la décision du juge de première instance

b) de tous montants déduits dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année d'imposition en vertu des dispositions de l'alinéa p) du paragraphe (1) de l'article 11 de la Loi, de l'article 83A de la Loi, du paragraphe (3) de l'article 851 de la Loi, des paragraphes (3) et (10) de l'article 141 de la Loi et des articles 1204 et 1205 des présents règlements,

c) de telle partie de tout montant déduit dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année d'imposition en vertu de l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11 de la Loi qui,

(i) dans le cas d'un contribuable dont l'entreprise principale est le forage à forfait, peut raisonnablement être considérée comme ayant été déduite à l'égard de biens acquis aux fins de la production de pétrole, de gaz, de métaux ou de minéraux industriels, et

(ii) dans tout autre cas, peut raisonnablement être considérée comme ayant été déduite à l'égard de biens acquis aux fins de l'exploration, de recherche ou de production de pétrole, de gaz, de métaux ou de minéraux industriels,

dans la mesure où cette partie n'a pas déjà été déduite dans le calcul des bénéfices aux fins du paragraphe (2) ou (3), ni déduite en vertu d'un autre alinéa de ce paragraphe,

d) de tout montant déduit dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année d'imposition en vertu de l'alinéa c) du paragraphe (1) de l'article 11 de la Loi à l'égard

(i) d'emprunts utilisés à propos de travaux, ou utilisés aux fins d'acquisition de biens devant servir à des travaux, ou

(ii) d'une somme à payer pour des biens devant servir à des travaux

d'exploration, de recherche ou de production de pétrole, de gaz, de métaux ou de minéraux industriels, dans la mesure où le montant ainsi déduit n'a pas déjà été déduit dans le calcul des bénéfices aux fins du paragraphe (2) ou (3), ni déduit en vertu d'un autre alinéa du présent paragraphe, et

e) des montants non compris dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année en vertu du paragraphe (5) de l'article 83 de la Loi.

rect and that the judgment of this Court should be that the appeal be dismissed with costs.

* * *

MACKAY D.J. concurred.

* * *

BASTIN D.J. concurred.

était correcte; en conséquence cette cour doit rejeter l'appel avec dépens.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT MACKAY a souscrit à l'avis.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT BASTIN a souscrit à l'avis.