

International Nickel Company of Canada, Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Cattanach J.—Toronto, June 22, 23, 24; Ottawa, August 24, 1971.

Income Tax—Mining company—Expenditures on construction of townsite for employees in mine—Not “development” expense—Income Tax Regulations, s. 1205.

Income Tax—Income from mining—Depletion allowance—Profit, computation of—Computation of profit for determining depletion allowance—Scientific research to acquire “know how”—Capital expenditure—Income Tax Regulations, s. 1201(5)—Income Tax Act, s. 72(1).

1. Expenditures of a mining company on the construction of a townsite to house employees engaged in the extraction and processing of ore at its mine are not attributable to the “development” of the mine and hence are not deductible under Income Tax Regulation 1205 in computing the company’s income.

International Nickel Co. v. M.N.R. [1969] 1 Ex.C.R. 563, applied; *Mount Isa Mines Ltd. v. Fed. Com’r of Taxation* [1954] 92 C.L.R. 483, distinguished; *M.N.R. v. MacLean Mining Co.* [1970] S.C.R. 877; *Johnson Asbestos Corp. v. M.N.R.* [1966] Ex.C.R. 212, considered.

2. In 1965, appellant was allowed a deduction under s. 72(1) of the *Income Tax Act* of \$2,726,784 expended on scientific research for the improvement and development of processes. Appellant contended that in computing its profit for 1965 under Income Tax Regulation 1201(2) for the purpose of determining depletion allowances, the expenditure on scientific research was not deductible as being a capital expenditure.

Held, the object of the expenditure on scientific research was the acquisition of a fund of scientific “know how”, and it was therefore a capital expenditure and so not deductible under Regulation 1201 in computing appellant’s profit.

British Insulated & Helsby Cables Ltd. v. Atherton [1926] A.C. 205, applied.

INCOME tax appeal.

Stuart Thom, Q.C., and *R. Webster* for appellant.

D. G. H. Bowman and *Elizabeth A. McFadyen* for respondent.

International Nickel Company of Canada, Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Division de première instance; le juge Cattanach—Toronto, les 22, 23 et 24 juin; Ottawa, le 24 août 1971.

Impôt sur le revenu—Compagnie minière—Dépenses afférentes à la construction d’un lotissement urbain pour les employés de la mine—Pas de dépenses de «mise en valeur»—Règlements de l’impôt sur le revenu, art. 1205.

Impôt sur le revenu—Revenu de l’extraction—Allocation d’épuisement—Bénéfice (calcul du)—Calcul du bénéfice pour déterminer l’allocation d’épuisement—Recherches scientifiques pour acquérir le «savoir faire»—Dépenses de capital—Règlements de l’impôt sur le revenu, art. 1201(5)—Loi de l’impôt sur le revenu, art. 72(1).

1. Les dépenses afférentes à la construction d’un lotissement urbain dans le but de loger les employés qui ont été engagés par une compagnie minière travaillant à l’extraction et au traitement du minerai de sa mine, ne sont pas imputables à la «mise en valeur» de la mine et, partant, ne peuvent pas être déduites aux termes du Règlement de l’impôt sur le revenu 1205 dans le calcul du revenu de la compagnie.

Arrêt suivi: *International Nickel Co. c. M.R.N.* [1969] 1 R.C.É.; distinction faite avec l’arrêt: *Mount Isa Mines Ltd. c. Fed. Com’r of Taxation* [1954] 92 C.L.R. 483; arrêts examinés: *M.R.N. c. MacLean Mining Co.* [1970] R.C.S. 877 et *Johnson Asbestos Corp. c. M.R.N.* [1966] R.C.É. 212.

2. En 1965, il fut accordé à l’appelante une déduction, aux termes de l’article 72(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, d’une somme s’élevant à \$2,726,784 dépensée pour des recherches scientifiques dans le but d’améliorer et de développer des procédés. L’appelante soutint que pour calculer, aux termes du Règlement de l’impôt sur le revenu 1201(2), ses bénéfices de 1965 dans le but d’obtenir des allocations d’épuisement, elle ne pouvait pas déduire les dépenses de recherches scientifiques puisqu’il s’agissait de dépenses de capital.

Arrêt: le but des dépenses de recherches scientifiques était l’acquisition d’un fonds de «savoir faire» scientifique et, par conséquent, il s’agissait d’une dépense de capital qui ne pouvait donc pas être déduite aux termes du Règlement 1201 dans le calcul des bénéfices de l’appelante.

Arrêt suivi: *British Insulated & Helsby Cables Ltd. c. Atherton* [1926] A.C. 205.

APPEL de l’impôt sur le revenu.

Stuart Thom, c.r., et *R. Webster* pour l’appelante.

D. G. H. Bowman et *Elizabeth A. McFadyen* pour l’intimé.

CATTANACH J.—This is an appeal by the appellant from its assessment to income tax by the Minister for its 1965 taxation year.

[His Lordship referred to certain issues which were abandoned or agreed by the parties, and then continued:]

There are issues remaining for determination.

The first such issue for convenience I refer to as the Townsite issue.

During a period commencing in 1956 and ending on June 14, 1961, the appellant made or incurred expenditures totalling \$5,891,779 in connection with a townsite at Thompson, Manitoba, as more particularly set out in paragraphs 4, 5, 6, 7 and 8 of the Amended Notice of Appeal.

Those paragraphs read as follows:

4. In and prior to 1956, the Appellant acquired extensive mining claims in the Cross Lake Mining Division of The Pas Mining District of the Province of Manitoba and satisfied itself that ore bodies contained in the claim area were of sufficient value and extent to justify a major mining development with related milling, smelting and refining operations.

5. The claim area was situated in completely undeveloped country remote from any town or village. It was accordingly necessary to consider how employees required for the Appellant's operations, who numbered 2,000 or more, would be housed and provided for. In order that the Appellant could proceed with the development of the area, it was obliged to conform^a to provincial government policy with regard to the provisions to be made for its prospective employees.

6. In the year 1956, the Appellant commenced negotiations with the Province of Manitoba which culminated in an agreement dated as of December 3, 1956, between Her Majesty the Queen in Right of the Province of Manitoba and the Appellant (referred to herein as "the Agreement"). Its provisions, in so far as they relate to this Notice of Appeal, may be summarized as follows:

(a) A municipal entity known as the Local Government District of Mystery Lake would be organized by the Government of Manitoba, which District, when formed, would be bound by the terms of the Agreement;

(b) A townsite would be laid out within the District in the vicinity of the Appellant's mine and plant;

(c) The Appellant at its own expense would construct in the townsite roads, lanes, sidewalks, an assembly hall and

LE JUGE CATTANACH—Il s'agit en l'espèce d'un appel interjeté par l'appelante de sa cotisation d'impôt sur le revenu établie par le Ministre pour l'année d'imposition 1965.

[Sa Seigneurie a mentionné certains points abandonnés ou admis par les parties, et a continué:]

Il reste encore des questions à résoudre.

Pour plus de commodité je mentionne la première sous le titre: question du lotissement urbain.

Au cours de la période qui commence en 1956 et se termine le 14 juin 1961, l'appelante engagea ou fit des dépenses s'élevant à \$5,891,779 relativement au lotissement urbain de Thompson (Manitoba) comme le précise avec plus de détails l'avis d'appel modifié aux alinéas 4, 5, 6, 7 et 8.

Voici ces alinéas:

[TRADUCTION] 4. En 1956 et auparavant, l'appelante acheta de vastes concessions minières dans la division minière de Gross Lake dans le district minier de Le Pas (Manitoba) et s'assura que l'ensemble des gisements de minerai de la zone de la concession avait une valeur et une étendue suffisantes pour justifier l'aménagement d'une importante zone minière avec les activités connexes de broyage, fusion et affinage.

5. La zone de la concession était située dans une région sans aucun aménagement et éloignée de toute ville ou village. Par conséquent, il était nécessaire d'envisager des moyens pour loger et subvenir aux besoins des 2,000 employés ou plus requis par les activités de l'appelante. Pour pouvoir procéder à l'aménagement de la zone, cette dernière devait se conformer à la politique du gouvernement provincial en ce qui concerne les dispositions à prendre pour ses futurs employés.

6. En 1956, l'appelante entama des négociations avec la province du Manitoba qui débouchèrent sur un accord daté du 3 décembre 1956 entre sa Majesté la Reine du chef de la province du Manitoba et l'appelante (intitulée dans les présentes «la convention»). Dans la mesure où ses dispositions se rapportent au présent avis d'appel, on peut les résumer ainsi:

a) Le gouvernement du Manitoba instituerait une organisation municipale connue sous le nom de Gouvernement local du district de Mystery Lake qui, une fois constituée, serait liée par les termes de la convention;

b) L'emplacement d'une ville serait aménagé dans le district au voisinage de la mine et de l'usine de l'appelante;

c) A ses propres frais, l'appelante construirait dans le lotissement urbain, les routes, les chemins, les trottoirs,

necessary townsite offices, fire stations, school buildings, sewers, water mains, a pumping station, and sewage disposal facilities would become the property of the District or of a School District to be formed in the District;

(d) The Appellant would pay to the District an annual amount computed according to formula to be applied against current expenditures of the District including school costs;

(e) No property, real or personal, of the Appellant (other than private residences and boarding houses) would at any time be subject to municipal, district, school district or other local government assessment tax rates of any kind or nature whatsoever.

7. The thirty-six-month period during which income derived from the Appellant's Thompson Mine was exempt under section 83(5) commenced on June 15, 1961.

8. Prior to the commencement of the exempt period the Appellant made or incurred expenditures aggregating \$5,891,780.74 in connection with the townsite referred to in paragraph 6. None of these expenditures came within any of the subparagraphs (a) to (f) inclusive of Regulation 1205(2).

By paragraph 13 of the amended notice of appeal the appellant claims a deduction of 25% of the foregoing amount in computing its income for its 1965 taxation year pursuant to s. 1205 of the Regulations¹ to the *Income Tax Act*.

Paragraph 13 reads as follows:

13. The Appellant made or incurred expenditures referred to in paragraph 8 prior to the Thompson Mine coming into production in reasonable commercial quantities. Such expenditures are reasonably attributable to the development of that mine within the meaning of Regulation 1205 in Part XII of the Income Tax Regulations and the Appellant claims a deduction of twenty-five per cent (25%) of that amount in computing its income for the year.

The Minister, by paragraph 15 of his amended reply, denies that the appellant is entitled to such deduction.

Paragraph 15 reads as follows:

15. In any event, the Respondent says that the expenditures, if any, incurred by the Appellant in respect of the Thompson townsite were not expenditures made or incurred by the Appellant which are reasonably attributed to the prospecting and exploration for and development of a mine prior to the mine coming into production in reasonable commercial quantities, and that the Appellant was not entitled to the deduction claimed under Regulation 1205 of the Income Tax Regulations.

une salle de réunion et les bureaux nécessaires de la ville, les postes d'incendie, les bâtiments scolaires, les égouts, les canalisations d'eau, une station de pompage et les stations d'épuration qui deviendraient propriété du district ou district scolaire constitués alors dans le district;

d) L'appelante verserait au district une somme annuelle calculée selon la formule à appliquer aux dépenses courantes du district y compris les frais scolaires.

e) En aucun cas, la propriété mobilière ou immobilière de l'appelante (autre que les habitations privées et les pensions de famille) ne serait assujettie aux impôts municipaux, de district, de district scolaire ou à d'autres cotisations du gouvernement local de quelque genre ou de quelque nature que ce soit.

7. La période de trente-six mois durant laquelle le revenu provenant de la mine de l'appelante à Thompson était exempté d'impôt conformément à l'article 83(5) débutait le 15 juin 1961.

8. Avant le début de la période d'exemption, l'appelante fit ou engagea des dépenses s'élevant à un total de \$5,891,780.74 pour l'aménagement du lotissement urbain mentionné à l'alinéa 6. Aucune de ces dépenses n'entraient dans le cadre des sous-alinéas a) à f) compris du règlement 1205(2).

A l'alinéa 13 de l'avis d'appel modifié, l'appelante demande une déduction de 25% du montant déjà cité dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1965 conformément à l'art. 1205 des Règlements¹ de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'alinéa 13 est rédigé ainsi:

[TRADUCTION] 13. L'appelante fit ou engagea des dépenses mentionnées à l'alinéa 8 avant que la mine de Thompson n'entre en production en quantités commerciales raisonnables. Ces dépenses peuvent raisonnablement être attribuées à la mise en valeur de cette mine dans l'acceptation du règlement 1205 de la Partie XII des Règlements de l'impôt sur le revenu et l'appelante réclame une déduction de vingt-cinq pour cent (25%) de ce montant dans le calcul de son revenu pour l'année.

A l'alinéa 15 de sa réponse modifiée, le Ministre refuse à l'appelante le droit à une telle déduction.

L'alinéa 15 est rédigé ainsi:

[TRADUCTION] 15. En tous cas, l'intimé déclare que les dépenses, s'il en est, engagées par l'appelante pour le lotissement urbain de Thompson, n'étaient pas des dépenses faites ou engagées par l'appelante qui peuvent raisonnablement être attribuées aux travaux de prospection, d'exploration et de mise en valeur d'une mine, avant que cette dernière entre en production en quantités commerciales raisonnables, et que l'appelante n'avait pas droit à la déduc-

The Minister also contends that the issue with respect to the deductibility of expenditures incurred by the appellant for the townsite at Thompson, Manitoba, as set out immediately above, is *res judicata*, since the same issue, or substantially the same issue had been decided by my brother Gibson in a previous appeal in the Exchequer Court of Canada entitled *The International Nickel Co. v. M.N.R.* [1969] 1 Ex.C.R. 563.

In that case the appellant herein sought to deduct the townsite expenditures incurred in 1958 to 1961 under s. 83A(3)(c)(ii) of the *Income Tax Act* as "the prospecting, exploration and development expenses incurred by it in searching for minerals in Canada".

Mr. Justice Gibson held that the expenses so incurred by the appellant were not "development expenses" within the meaning of s. 83A(3).

In this appeal the same appellant seeks to deduct the same townsite expenses (subject to the fact that only that portion of those expenses up to June 15, 1961 are claimed) as

the aggregate of all expenditures made or incurred by the taxpayer which are reasonably attributable to the prospecting and exploration for and the development of the mine, prior to coming into production in reasonable commercial quantities

under Regulation 1205.

On June 29, 1970, the Minister moved for an order striking out the pertinent paragraphs of the appellant's notice of appeal on the ground that the issues of fact and law raised thereby were *res judicata*. The motion was dismissed without prejudice to the Minister's right to renew his submission in this respect at the trial which was done.

The next issue concerns the deductibility of expenditures made or incurred by the appellant in respect of scientific research in its 1965 taxation year which, again for convenience, may be referred to as the scientific research issue.

tion réclamée aux termes du règlement 1205 des Règlements de l'impôt sur le revenu.

Le Ministre soutient aussi que la question de la déduction des dépenses engagées par l'appelante pour le lotissement urbain de Thompson (Manitoba), comme on l'a exposé ci-dessus, est *res judicata*, puisque la même question, ou la même en substance, a été jugée par mon confrère Gibson lors d'un appel antérieur interjeté devant la Cour de l'Échiquier du Canada et intitulée *The International Nickel Co. c. M.N.R.* [1969] 1 R.C.É. 563.

Dans cette affaire, l'appelante en l'espèce cherchait à déduire les dépenses afférentes au lotissement urbain qu'elle avait engagées de 1958 à 1961 en vertu de l'art. 83A (3)c(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* au titre «des dépenses de prospection, d'exploration et de mise en valeur, par elle faites dans la recherche de minéraux au Canada».

M. le juge Gibson jugea que les dépenses ainsi engagées par l'appelante n'étaient pas «des dépenses de mise en valeur» selon l'acception de l'art. 83A(3).

Dans le présent appel, la même appelante cherche à déduire les mêmes dépenses afférentes au lotissement urbain (sous réserve que seule la fraction des frais engagés jusqu'au 15 juin 1961 est réclamée) comme étant

[TRADUCTION] La somme de toutes les dépenses faites ou engagées par le contribuable qui peuvent raisonnablement être attribuées aux travaux de prospection, d'exploration et de mise en valeur, avant que la mine entre en production en quantités commerciales raisonnables

aux termes du Règlement 1205.

Le 29 juin 1970, le Ministre demanda à la Cour de rendre une ordonnance radiant les alinéas pertinents de l'avis d'appel de l'appelante au motif que les questions de fait et de droit soulevées par celle-ci étaient *res judicata*. La requête fut rejetée sans porter préjudice au droit du Ministre de reprendre son argumentation sur ce point lors de l'instance, ce qu'il fit.

La question suivante porte sur la déduction des dépenses faites ou engagées par l'appelante pour les recherches scientifiques pour l'année d'imposition 1965, qu'on intitulera à nouveau pour plus de commodité, la question des recherches scientifiques.

During the year 1965 the appellant made or incurred expenditures in Canada in the aggregate amount of \$2,726,784 which fall within one or other of subpar. (i) to (v) of s. 72(1)(a) of the *Income Tax Act*².

These expenditures had been claimed by the appellant and allowed as deductions by the Minister.

The issue in this respect is outlined in the first sentence of par. 15 of the amended notice of appeal which reads as follows:

15. The expenditures on scientific research referred to in paragraph 10(a) hereof were not business expenditures deductible in the ordinary course in the computation of profits for the purpose of section 1201 of the *Income Tax Regulations* and were not deductible on any basis in computing profits for the purpose of the said section.

In par. 17 of the amended reply to the notice of appeal the Minister submits that such expenditures for scientific research were properly deductible in computing the appellant's profits for the purposes of Reg. 1201³.

Paragraph 17 reads as follows:

17. The Respondent says that in computing the Appellant's profits for the purposes of Regulation 1201 of the *Income Tax Regulations*, he properly deducted expenditures of a current nature incurred and claimed by the Appellant with respect to scientific research; the said amounts were deductible in the ordinary course in the computation of profits.

There is no dispute between the parties that the appellant operates base metal mines within the meaning of Reg. 1201(1)(a)(iii) and that the deduction allowed is 33 1/3% of the aggregate of the appellant's profits reasonably attributable to the production of prime metal from all resources operated by it.

It is agreed that the scientific research expenditures are deductible under s. 72(1)(a) of the *Income Tax Act* as expenditures of a current nature. The dispute between the parties lies in whether the amount expended by the appellant on scientific research is an amount which should be deducted in computing profits for the purposes of Reg. 1201.

Au cours de l'année 1965, l'appelante fit ou engagea des dépenses au Canada d'un montant global de \$2,726,784 qui entrent dans le cadre de l'un ou l'autre des sous-al. (i) à (v) de l'art. 72(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.²

L'appelante s'était prévaluée de ces dépenses dont la déduction fut accordée par le Ministre.

Le problème, à cet égard, est souligné dans la première phrase de l'al. 15 de l'avis d'appel modifié qui est rédigée ainsi:

[TRADUCTION] 15. Les dépenses de recherches scientifiques mentionnées à l'alinéa 10a) ci-dessus n'étaient pas des dépenses d'entreprise qu'on peut déduire ordinairement dans le calcul des bénéfices aux fins de l'article 1201 des *Règlements de l'impôt sur le revenu* ni sur un fondement quelconque dans le calcul des bénéfices aux fins dudit article.

A l'al. 17 de la réponse modifiée à l'avis d'appel, le Ministre soutient que l'appelante pouvait déduire à bon droit ces dépenses de recherches scientifiques en calculant ses bénéfices aux fins du *Règlement 1201*.³

L'alinéa 17 est rédigé ainsi:

[TRADUCTION] 17. L'intimé déclare que dans le calcul des bénéfices de l'appelante aux fins du *Règlement 1201* des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, il a déduit à bon droit les dépenses de nature courante engagée par l'appelante et dont elle se prévaut en ce qui concerne les recherches scientifiques; lesdits montants peuvent être normalement déduits du calcul des bénéfices.

Il n'y a pas de litige entre les parties sur l'exploitation par l'appelante de mines de métal vil selon l'acception du *Règlement 1201* (1)a)(iii) et sur la déduction accordée de 33 1/3 p. 100 de l'ensemble des bénéfices de l'appelante qui peuvent raisonnablement être attribués à la production de métal brut tiré de toutes les ressources qu'elle exploite.

Il a été convenu que les dépenses de recherches scientifiques peuvent être déduites conformément à l'art. 72(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* au titre des dépenses de nature courante. Les parties sont en litige sur le point de savoir si le montant dépensé par l'appelante pour les recherches scientifiques est un montant à déduire dans le calcul des bénéfices aux fins du *Règlement 1201*.

It is obviously to the appellant's advantage to keep the amount of its profits as high as possible for that is the amount by reference to which the deduction of 33 1/3% under Reg. 1201(2) is computed. The greater the amount of the profit, the greater is the deduction permitted. Conversely it is in the interest of the Minister to contend that the expenditures are deductible so that the base upon which depletion is computed is decreased.

The position of the appellant is that the expenditures in scientific research should not be deducted in computing profits under Reg. 1201, nor is it directed by Reg. 1201 that such expenditures should be deducted. It is the appellant's contention that these expenditures are not laid out to earn income but are of a capital nature. If such is the case then the expenditures are not deductible under Reg. 1201. On the other hand the Minister contends that these expenditures are current expenditures laid out in carrying on the appellant's business and as such are properly deductible.

A further issue arises in connection with the expenditures on scientific research.

The second sentence of par. 15 of the appellant's amended notice of appeal reads as follows:

If it should be held that any of these expenditures can be regarded as business expenditures deductible in the ordinary course, which the Appellant says is not the case, the Appellant claims that they should accordingly enter into the computation of profits under section 4 of the Act without prejudice to the Appellant's right to deduct the whole amount of such expenditures under section 72(1)(a) aforesaid in the calculation of income for the year.

In effect the appellant claims that the amount expended by it on scientific research is deductible twice. First they are deductible under s. 72 with respect to which there is no dispute and second, if it should be found that the scientific research expenditures are business expenditures deductible in the ordinary course and accordingly deductible for the purposes of Reg. 1201, then the appellant says that the expenditures are deductible in the computation of its profits under secs. 3 and 4 of the *Income Tax*

Il est évident que l'appelante a tout avantage à maintenir le montant de ses bénéfices aussi élevé que possible car c'est le montant auquel on se réfère pour calculer la déduction de 33 1/3 p. 100 conformément au Règlement 1201 (2). Plus le montant des bénéfices est élevé, plus la déduction autorisée l'est. Réciproquement, il est dans l'intérêt du Ministre de soutenir que les dépenses peuvent être déduites pour réduire la base sur laquelle l'exonération est calculée.

Selon l'appelante, les dépenses de recherches scientifiques ne devraient pas être déduites dans le calcul des bénéfices aux termes du Règlement 1201 et ledit Règlement 1201 ne prévoit pas non plus que ces dépenses doivent être déduites. L'appelante prétend que ces dépenses ne servent pas à gagner un revenu mais sont plutôt des dépenses de capital. Si tel est le cas, les dépenses ne peuvent alors être déduites aux termes du Règlement 1201. D'autre part, le Ministre affirme que ces dépenses sont des dépenses courantes déboursées pour la bonne marche de l'entreprise de l'appelante et en tant que telles, peuvent être déduites à bon droit.

En relation avec les dépenses de recherches scientifiques, une autre question est soulevée.

La deuxième phrase de l'al. 15 de l'avis d'appel modifié de l'appelante est la suivante:

[TRADUCTION] S'il devait être jugé que certaines de ces dépenses peuvent être considérées comme des dépenses d'entreprise déductibles normalement, ce que l'appelante conteste, l'appelante déclare qu'elles devraient par conséquent entrer dans le calcul des bénéfices conformément à l'article 4 de la Loi sans pour autant porter préjudice au droit de l'appelante à déduire le montant total de ces dépenses, conformément à l'article 72(1)a susmentionné, dans le calcul du revenu de l'année.

En effet l'appelante déclare que le montant qu'elle a consacré aux recherches scientifiques, peut être déduit deux fois. Premièrement, elles peuvent être déduites aux termes de l'art. 72 au sujet duquel il n'y a pas de litige et deuxièmement, s'il devait être établi que les dépenses de recherches scientifiques sont des dépenses d'entreprise déductibles normalement et par conséquent déductibles aux fins du Règlement 1201, l'appelante déclare donc que les dépenses peuvent être déduites dans le calcul de ses

Act as well as and in addition to the deduction permitted under s. 72.

This contention the Minister denies.

The issues before me may be summarized as follows:

1. The townsite expenditures;

(a) are those expenditures "reasonably attributable to the . . . development of the mine,"?; and

(b) is this matter *res judicata*?

2. The scientific research expenditures;

(a) are those expenditures properly deductible for the purpose of computing profit under Regulation 1201?; and

(b) if they are, then is the appellant entitled to double deduction of these expenditures once under s. 72 and again under secs. 3, 4 and 12?

[His Lordship here set out in extenso an agreement of the parties as to the facts on the townsite expenditures issue, and referred to the witnesses called by the appellant on the issue as to the scientific research expenditures, and then proceeded as follows:]

I turn to the first issue in the foregoing summary, that is the Township issue.

In *International Nickel Co. v. M.N.R.* (*supra*) the appellant herein sought to deduct \$6,920,825.75 expended in establishing and building the townsite at Thompson, Manitoba as development expenses incurred by it in searching for minerals in Canada in its 1958, 1959, 1960 and 1961 taxation years in accordance with s. 83A(3) of the *Income Tax Act* in computing its taxable income for those years.

The relevant language of s. 83A(3) reads as follows:

83A. (3) A corporation whose principal business is

bénéfices aux termes des art. 3 et 4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* au même titre et en sus de la déduction accordée aux termes de l'art. 72.

Le Ministre rejette cette prétention.

On peut résumer ainsi les questions qui me sont soumises:

1. Les dépenses afférentes au lotissement urbain:

a) ces dépenses peuvent-elles «raisonnablement être attribuées à . . . la mise en valeur de la mine,»?; et

b) la question est-elle *res judicata*?

2. Les dépenses de recherches scientifiques:

a) peut-on déduire, à bon droit, ces dépenses aux fins du calcul des bénéfices conformément au Règlement 1201?; et

b) s'il en est ainsi, l'appelante a-t-elle alors droit à la double déduction de ces dépenses, une première fois aux termes de l'art. 72 et une deuxième, aux termes des art. 3, 4 et 12?

[Sa Seigneurie cita intégralement l'exposé de faits sur lequel les parties se sont entendues en ce qui concerne la question des dépenses afférentes au lotissement urbain et se référa aux témoins produits par l'appelante sur la question des dépenses de recherches scientifiques, puis poursuivit ainsi:]

Je vais envisager maintenant la première question du résumé précédent, qui est celle du lotissement urbain.

Dans l'affaire *International Nickel Co. c. M.R.N.* (*précitée*), l'appelante aux présentes cherchait à déduire la somme de \$6,920,825.75, dépensée pour créer et construire le lotissement urbain de Thompson (Manitoba) à titre de dépenses de mise en valeur qu'elle avait engagées pour rechercher du minerai au Canada durant ses années d'imposition 1958, 1959, 1960 et 1961 conformément à l'art. 83A(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dans le calcul de ses revenus imposables pour ces années-là.

Les termes importants de l'art. 83A(3) sont les suivants:

83A. (3) Une corporation dont l'entreprise principale est

(b) mining or exploring for minerals,

may deduct, in computing its income under this Part for a taxation year, the lesser of

(c) the aggregate of such of

...
(ii) the prospecting, exploration and development expenses incurred by it in searching for minerals in Canada, ...

The issue before my brother Gibson was whether the townsite expenses incurred by the appellant were "development expenses incurred in searching for minerals in Canada" within the meaning of s. 83A(3). In resolving this issue he said at page 584:

As to this first issue, in my view there are two questions to be answered namely, (1) whether the expenditures made by the appellant in building the Thompson Townsite in the relevant years were "development expenses", and (2) whether such expenditures were incurred in "searching for minerals" in Canada in such years, within the meaning of section 83A(3) of the *Income Tax Act* during the relevant taxation years.

Having posed the two foregoing questions for himself Mr. Justice Gibson then proceeded to construe the meaning of the words "development expenses" independently of the words "in searching for minerals".

He said at pages 587-588:

... In my view, what Parliament intended in this subsection of the Act, was to confine "development expenses" to those expenses which are incurred at the development stage of mining as understood by people in the mining business which is, in my view, evidenced by the opinion of Mr. Cox and the dictionary definitions and the definitions from mining publications put in evidence.

As a result, I am of opinion that "development expenses" within the meaning of section 83A(3)(c)(ii) of the *Income Tax Act* mean those expenses which are incurred in the opening up of an ore body by shafts, drives and subsidiary openings for the various purposes of subsequent mining such as, the valuation of deposits, the estimate of its tonnage and in due course, its extraction. This, in essence, is the meaning given to development by E. J. Pryor in his *Dictionary of Mineral Technology* above referred to.

Predicated on such a construction of those words, and on a consideration of the whole of the evidence, I am of the view and find as a fact, that the appellant's expenditures above referred to, on the Thompson Townsite in the Province of Manitoba are not of such a nature or kind as to fall

b) l'exploitation minière ou l'exploration pour la découverte de minéraux,

peut déduire, dans le calcul de son revenu aux fins de la présente Partie, pour une année d'imposition, le moindre de

c) l'ensemble

...
(ii) des dépenses de prospection, d'exploration et de mise en valeur, par elle faites dans la recherche de minéraux au Canada, ...

La question portée devant mon confrère M. Gibson était de savoir si les dépenses afférentes au lotissement urbain engagées par l'appelante étaient «des dépenses de mise en valeur, par elle faites dans la recherche de minéraux au Canada» selon l'acceptation de l'art. 83A(3). En statuant sur la question, il déclarait à la page 584:

[TRADUCTION] Quant au premier point, il faut à mon avis répondre à deux questions, savoir, (1) les dépenses faites par l'appelante pour la construction du lotissement urbain de Thompson durant les années en question étaient-elles «des dépenses de mise en valeur» et (2) lesdites dépenses furent-elles engagées dans «la recherche de minéraux» au Canada durant lesdites années, selon l'acceptation de l'art. 83A(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pendant les années d'imposition en question.

S'étant posé les deux questions précédentes, le juge Gibson chercha alors à interpréter le sens des mots «dépenses de mise en valeur» indépendamment des mots «dans la recherche de minéraux».

Aux pages 587 et 588, il déclarait:

[TRADUCTION] ... Dans ce paragraphe de la Loi, le Parlement avait, à mon avis, l'intention de limiter «les dépenses de mise en valeur» aux dépenses qui sont engagées au stade de la mise en valeur de l'exploitation comme le conçoivent les responsables des affaires minières, ce qui est, à mon sens, démontré par l'avis de M. Cox, les définitions du dictionnaire et les définitions tirées de publications minières approuvées en preuve.

Il s'ensuit, me semble-t-il, que les «dépenses de mise en valeur» selon l'acceptation de l'article 83A(3)(c)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* désignent les dépenses qui sont engagées lors de l'ouverture d'un gisement par des puits, des galeries et des ouvertures annexes pour les diverses fins de l'exploitation minière ultérieure telles que l'évaluation des gisements, le calcul du tonnage et au moment voulu, l'extraction. C'est en substance le sens donné à mise en valeur par M. E. J. Pryor dans son *Dictionary of Mineral Technology* susmentionné.

Fondé sur cette interprétation des mots et sur l'examen de l'ensemble de la preuve, j'estime et je juge quant au fait que les dépenses susmentionnées de l'appelante, afférentes au lotissement urbain de Thompson (Manitoba) ne sont pas d'une nature ou d'un genre tel qu'elles tombent dans l'ac-

within such meaning of "development expenses". I am further of the opinion that, in the main, they are production expenses of the mining of the Thompson mine.

I construe the quoted comments of Mr. Justice Gibson as defining the words "development expenses" *per se* as indicated. Having concluded that the expenses incurred by the appellant in building the Thompson Townsite are not "development expenses" it follows logically that they cannot be development expenses incurred by it in searching for minerals in Canada.

He continues on page 588:

The conclusion I reach is that it is impossible to relate the development work done by the appellant at its Thompson mine "in searching for minerals" during the relevant taxation years to the necessity for the appellant building the townsite and incurring the cost of doing so. Instead, the necessity for building such a townsite and incurring the cost of doing so, was to enable the appellant to extract the ore at the production stage of mining this mine . . .

The appellant was, therefore, unsuccessful in this issue of its appeal before Mr. Justice Gibson.

In the present appeal the appellant contends that it is entitled to deduct 25% of its expenditures made or incurred in connection with the Thompson townsite in the total amount of \$5,891,799 pursuant to Reg. 1205 to the *Income Tax Act* over a period of successive taxation years as an expenditure made or incurred by the taxpayer which is "reasonably attributable to the prospecting and exploration for and the development of the mine, prior to the mine coming into production in reasonable commercial quantities," except to the extent that the expenditures were *inter alia* not deductible under s. 83A or with respect to which the property is subject to capital cost allowance, neither of which exceptions are applicable in the present case. The mine came into production in reasonable commercial quantities on June 14, 1961. What is being claimed as a deduction are the expenditures incurred from the inception of the townsite until June 14, 1961 which accounts for a lesser amount than was claimed under s. 83A in the appeal before Mr. Justice Gibson.

ception de «dépenses de mise en valeur». En outre, je pense que pour la plupart, ce sont des dépenses de production dues à l'exploitation de la mine de Thompson.

J'interprète les commentaires cités du juge Gibson comme une définition des termes «dépenses de mise en valeur» en soi comme indiqué. Ayant conclu que les dépenses engagées par l'appelante pour construire le lotissement urbain de Thompson ne sont pas «des dépenses de mise en valeur», il s'ensuit logiquement qu'elles ne peuvent pas être des dépenses de mise en valeur qu'elle a engagées dans la recherche de minéraux au Canada.

A la page 588, il poursuit:

[TRADUCTION] J'en conclus qu'il est impossible de relier le travail de mise en valeur accompli par l'appelante dans sa mine de Thompson «dans la recherche de minéraux» pendant les années d'imposition en question à la nécessité pour cette dernière de construire un lotissement urbain et d'engager les dépenses pour ce faire. Au contraire, la nécessité de construire un tel lotissement urbain et d'engager les dépenses pour ce faire, avait pour but de permettre à l'appelante d'extraire le minerai au stade de la production de l'exploitation minière . . .

Par conséquent, l'appelante fut déboutée de son appel interjeté devant le juge Gibson sur cette question.

Dans le présent appel, l'appelante affirme qu'elle a le droit de déduire 25% de ses dépenses faites ou engagées en ce qui concerne le lotissement urbain de Thompson s'élevant à un montant global de \$5,891,799 conformément au Règlement 1205 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* durant une période d'années d'imposition consécutives à titre de dépenses faites ou engagées par le contribuable qui peuvent «raisonnablement être attribuées aux travaux de prospection, d'exploration et de mise en valeur, avant que la mine entre en production de quantités commerciales raisonnables,» sauf pour autant que les dépenses ne pouvaient, entre autres, être déduites aux termes de l'art. 83A ou à l'égard desquelles les biens sont soumis à l'allocation du coût en capital, aucune de ces exceptions n'est applicable dans le cas présent. La mine entra en production en quantités commerciales raisonnables le 14 juin 1961. La demande de déduction porte sur les dépenses engagées depuis le début du lotissement urbain jusqu'au 14 juin 1961 ce qui s'élève à une somme inférieure à celle qui était demandée aux

The substance of the argument on behalf of the appellant, as I understood it, was that the word "development" may be used in two senses, first in a technical sense and second in a broad sense. It was submitted that in s. 83A the word is used in a technical sense and is further limited by the words "in searching for minerals" but in Reg. 1205 the word is not so limited and should be interpreted in its broadest sense. The word "mine" as used in Reg. 1205 can be extended to surface facilities and to include housing facilities and amenities for the labour force without which there could be no mine. That being so it follows that the expenditures on the townsite can be reasonably attributable to the development of the mine.

In support of the foregoing argument counsel for the appellant submitted that Mr. Justice Gibson in the previous appeal was considering the words "development expenses" within the context of s. 83A(3)(c)(ii) and that he attributed the technical meaning to them that he recognized the possibility of a wider interpretation.

Gibson J. said at page 587:

... I am of opinion that the meaning given to those words by the witness Wright is not what Parliament intended. His meaning is much too wide and is one which may be acceptable and relevant in reference to the concept of an overall development of many projects being done today which may involve the establishment of a new town but it is not the concept of development which is applicable to the subject matter of this case.

Counsel also referred to the Australian decision of *Mount Isa Mines Ltd. v. F. C. of T.* (1954) 92 C.L.R. 483, not as a precedent but as illustrative of the widest possible meaning being given to the word "development" in the context of the statute under review in that case, the pertinent section of which reads as follows:

Section 122. (1) Where a person, who is carrying on mining operations (other than coal mining) in Australia for the purpose of gaining or producing assessable income, incurs expenditure on necessary plant and development of the mining property, an amount ascertained in accordance with the provisions of the section shall be an allowable deduction.

termes de l'art. 83A dans l'appel interjeté devant le juge Gibson.

L'essentiel de la plaidoirie faite au nom de l'appelante, si je l'ai bien comprise, portait que le mot «mise en valeur» peut être utilisé dans deux sens, le premier dans un sens technique et le second dans un sens plus large. Il fut avancé qu'à l'art. 83A le mot est utilisé au sens technique et en outre est limité par les mots «dans la recherche de minéraux» mais dans le Règlement 1205 le mot n'est pas limité ainsi et devrait être interprété dans son sens le plus large. Le mot «mine», utilisé dans le Règlement 1205 peut être étendu aux installations de surface et inclure les installations de logement et de commodité pour la main-d'œuvre sans lesquelles il ne pourrait y avoir de mine. Ceci étant, il s'ensuit que les dépenses afférentes au lotissement urbain peuvent être raisonnablement imputables à la mise en valeur de la mine.

A l'appui de la plaidoirie précédente, l'avocat de l'appelante soutint que dans l'appel précédent le juge Gibson prenait les termes «dépenses de mise en valeur» dans le cadre de l'art. 83A(3)c(ii), qu'il leur attribuait un sens technique et qu'il reconnaissait la possibilité d'une interprétation plus large.

A la page 587, le juge Gibson déclarait:

[TRADUCTION] ... A mon avis, le sens donné à ces termes par le témoin, M. Wright, n'est pas celui prévu par le Parlement. Son sens est beaucoup trop large et c'est un sens que l'on peut accepter et considérer comme approprié si l'on se réfère aux concepts d'une mise en valeur globale de plusieurs projets actuels qui peuvent impliquer la fondation d'une nouvelle ville mais ce n'est pas le concept de mise en valeur qui est applicable dans cette affaire.

L'avocat se référait aussi à une décision australienne. *Mount Isa Mines Ltd. c. F. C. of T.* (1954) 92 C.L.R. 483, non pas comme à un précédent mais pour illustrer le sens le plus large possible qui peut être donné aux termes «mise en valeur» dans le contexte de la Loi examinée dans cette affaire, dont l'article pertinent est rédigé ainsi:

[TRADUCTION] Article 122. (1) Lorsqu'une personne, qui exploite en Australie une mine (à l'exception des mines de charbon) dans le but de gagner ou de produire un revenu imposable, engage des dépenses pour l'usine nécessaire et la mise en valeur de la propriété minière, elle sera autorisée à déduire un montant établi conformément aux dispositions du présent article.

Following upon a successful period of exploration and investigation the appellant had carried on a mining undertaking in a remote and isolated part of Australia. When the first exploration shafts were sunk there was a small township known as Mount Isa some two miles from the mining property. The existing facilities were totally inadequate for the reasonable accommodation and living amenities of its employees, the number of which was increasing steadily. The appellant, out of its own resources, undertook the building of a new township. This project involved the construction of houses, provision of a water supply, electrical power, sanitary services, medical, hospital and educational facilities and attendant amenities.

It was held that all expenditures, other than expenditure on a plant of a capital nature directly attributable to the establishment of the mine and to the working of it or its extension or expansion from time to time should for the purposes of s. 122 be regarded as an expenditure on the "development" of the mining property.

Mr. Justice Taylor said at pages 489-90:

The purely developmental phase of many projects may, perhaps, readily be recognized, but in the case of a mining venture this is not so. A mine is not constructed once and for all, it is not static but constantly progresses and grows to enable the winning of minerals to proceed. Sometimes this process goes hand in hand with working operations whilst on other occasions it may be the outcome of deliberate and independent operations designed to render the underlying minerals more easily accessible or to further plans for the expansion or extension of the mining operations. The expression in s. 122 is, however, one of wide import and was, I think, intended to signify, apart from expenditure on plant, all expenditure of a capital nature directly attributable to the establishment and conduct of the mining operations in which the taxpayer is engaged. There are, I think, sufficiently clear indications that this is so. The section permits a person who is carrying on mining operations for the purpose of gaining or producing assessable income to treat a wide class of expenditure of a capital nature as deductible for the purposes of the Act over a period calculated by reference to the estimated life of the mine, and it is inconceivable that the legislature intended to permit such a deduction in the case of capital expenditure incurred on development, in the sense of work preparatory to the commencement of or ancillary to actual mining operations, and yet deny such a deduction in respect of expenditure of a capital nature necessarily incurred contemporaneously with and directly in association with mining operations. This consideration alone

Après une période d'exploration et de recherches couronnée de succès, l'appelante avait poursuivi une entreprise d'extraction dans une zone isolée et éloignée en Australie. Lorsque les premiers puits d'exploration furent creusés, il y avait une petite ville connue sous le nom de Mount Isa à environ deux milles de la mine. Les installations existantes étaient totalement inadéquates au logement et au confort raisonnables des employés dont le nombre augmentait constamment. Puisant dans ses propres fonds, l'appelante entreprit de construire une nouvelle commune. Ce projet impliquait la construction de maisons, l'adduction d'eau, l'électricité, des services sanitaires, médicaux, un hôpital et des installations scolaires, et les commodités annexes.

Il fut jugé que toutes les dépenses, autres que les dépenses de capital concernant l'usine et directement imputables à la création de la mine et à son exploitation ou à son extension ou expansion à diverses reprises devaient, aux fins de l'art. 122, être considérées comme des dépenses de «mise en valeur de la mine».

Le juge Taylor déclarait aux pages 489 et 490:

[TRADUCTION] La phase de pure mise en valeur dans de nombreux projets peut, éventuellement, être facilement reconnue, mais dans le cas d'une entreprise minière, il n'en est rien. Une mine n'est pas construite une fois pour toutes, elle n'est pas statique mais progresse constamment et grandit pour permettre de poursuivre l'exploitation des minéraux. Parfois, ce processus va de pair avec l'exploitation alors que d'autres fois, il peut résulter d'opérations indépendantes et calculées pour rendre les minéraux sous-jacents plus facilement accessibles ou pour favoriser des plans d'expansion ou d'extension de la mine. Toutefois, l'expression employée dans l'art. 122 est large et devait, à mon avis, désigner, outre les dépenses concernant l'usine, toutes les dépenses de capital directement imputables à la création et à la gestion des opérations d'extraction dans lesquelles le contribuable travaille. A mon avis, il y a suffisamment d'indications claires pour dire qu'il en est ainsi. L'article permet à une personne qui poursuit des opérations minières dans le but de gagner ou de produire un revenu imposable de traiter une grande partie des dépenses de capital comme déductibles aux fins de la Loi pendant une période calculée par référence à la durée évaluée d'une mine et il est inconcevable que le Parlement ait prévu de permettre une telle déduction dans le cas d'immobilisations engagées pour la mise en valeur, au sens de travail préparatoire au début des opérations d'extraction ou accessoires aux opérations présentes, et qu'il rejette cependant une telle déduction pour les dépenses de capital nécessairement engagées à la même

would, I think, dispose of any suggestion that the word "development" should be understood in any restricted sense but there is a further contrary intention to be found in the section. The deduction which is permitted in respect of plant is a deduction in relation to expenditure of a capital nature incurred on *necessary* plant. That is, on the language of the section, plant which is necessary for the carrying on of the mining operations for the purpose of gaining or producing assessable income. In the case of plant the allowable deduction is not subject to any restriction other than that to be found in the wide words of the section. Accordingly, expenditure on plant is within the scope of the section whether it is necessary for the day-to-day working of the mine or for developmental work in the narrowest sense and I should think this circumstance throws some little light on the meaning of the word "development" as used in the section. The deduction in each case is clearly intended to serve the same purpose and it would be out of keeping with the general sense of the section to give a restricted meaning to the latter word and thereby limit the range of expenditure on development in respect of which a deduction might be claimed. Perhaps, the import of the section is best understood by regarding the use of the word "development" as intended to amplify the section and to cover capital works not covered by the word "plant". At all events I am satisfied that all other expenditure of a capital nature directly attributable to the establishment of the mine and to the working of it or to its expansion or extension from time to time should, for the purposes of the section, be regarded as expenditure on the development of the mining property.

He then held, in the circumstances of that case, the provision of accommodation and amenities was a necessary part of the establishment and conduct of the appellant's undertaking and accordingly, should be treated as an expenditure incurred in the development of the mining property for the purposes of the section.

With respect to the *Mount Isa* case (*supra*) the word "development" in the language "incurs expenditure on necessary plant and development of the mining property" is in a context far different from that in which it appears in the language of s. 83A of the *Income Tax Act*, the pertinent portion of which reads, "the prospecting, exploration and development expenses incurred by it in searching for minerals . . ." and from that in which the word appears in Reg. 1205 the pertinent language of which reads, "expenditures made or incurred by the taxpayer which are reasonably attributable to the prospecting and exploration for and the development of the mine, . . .".

époque que les opérations minières et directement associées à ces dernières. Cette observation à elle seule devrait, à mon avis, écarter toute suggestion selon laquelle le mot «mise en valeur» devrait être compris dans un sens restreint mais cet article comporte en outre une intention contraire. La déduction accordée pour l'usine est une déduction correspondant à des dépenses de capital engagées pour une usine *nécessaire*. C'est, aux termes de l'article, une usine qui est nécessaire à la poursuite des opérations minières dans le but de gagner ou de produire un revenu imposable. Dans le cas d'une usine, la déduction permise n'est pas soumise à d'autres restrictions que celles que l'on peut trouver dans les termes de l'article pris dans leur sens large. En conséquence, les dépenses pour l'usine tombent dans le cadre de l'article qu'elles soient nécessaires au travail quotidien de la mine ou aux travaux de mise en valeur au sens plus étroit et je pense que cette circonstance éclaire un peu la signification du mot «mise en valeur» tel qu'il est utilisé dans l'article. On voit nettement dans chaque cas que la déduction doit servir le même but et que ce serait ne pas respecter le sens général de l'article que de donner un sens restreint à ce dernier mot et par là-même limiter le nombre des dépenses de mise en valeur pour lesquelles on peut réclamer une déduction. Peut-être, saisirait-on mieux l'importance de l'article en se référant à l'utilisation du mot «mise en valeur» dans le but d'élargir l'article et de couvrir les travaux importants qui ne sont pas couverts par le mot «usine». En tout cas, je suis convaincu que toutes les autres dépenses de capital directement imputables à la création d'une mine et à son fonctionnement ou à son expansion ou extension devraient être en tout temps, aux fins de l'article, considérées comme dépenses de mise en valeur de l'exploitation minière.

Il jugea ensuite que, dans les circonstances de cette affaire, la fourniture de logement et des commodités était une partie nécessaire de la création et de la gestion de l'entreprise de l'appelante et qu'en conséquence, elle devrait être traitée comme une dépense engagée lors de la mise en valeur de l'exploitation minière aux fins de l'article.

En ce qui concerne l'affaire *Mount Isa* (*précitée*), le mot «mise en valeur» dans la phrase «engage des dépenses pour une usine nécessaire et la mise en valeur de l'exploitation minière» est dans un contexte très différent de celui des termes de l'art. 83A de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont voici la partie pertinente: «les dépenses de prospection, d'exploration et de mise en valeur, par elle faites pour la recherche de minéraux . . .» et de celui du Règlement 1205 dont voici les termes pertinents: «les dépenses faites ou engagées par le contribuable qui peuvent raisonnablement être attribuées aux travaux de prospection, d'exploration et de mise en valeur de la mine, . . .».

Mr. Justice Taylor in concluding that the word "development" should not be construed in a restricted sense supplemented that conclusion by reliance on the maxim of *noscitur a sociis*. He construed the word "development" because of its association with the words "necessary plant" as used in the context of the section. In the case of "necessary plant" the allowable deduction was not subject to any restriction other than to be found in the wide words of the section and that throws a similar wide meaning on the word "development" as used in the section.

However in s. 83A and in Reg. 1205 the word "development" is used in association with the words, "prospecting" and "exploration".

In *M.N.R. v. MacLean Mining Co.* [1970] S.C.R. 877, Pigeon, J. in delivering the unanimous decision of the Supreme Court of Canada considered the meaning of the word "mine" as used in s. 83(5) of the *Income Tax Act* and said that the word could not be interpreted to mean the ore body but rather a "mining concern taken as a whole, comprising mineral deposits, workings, equipment and machinery capable of producing ore" and that "mining itself is complete by the production and hoisting of the ore".

It follows that what is done with the ore after it reaches the pit head is not "mining" but rather a subsequent process of treatment.

It therefore seems to me that the word "mine" as used in Reg. 1205 is not synonymous with the words "mining property" used in the section under review in the *Mount Isa* case (*supra*), which was the assumption made by counsel for the appellant, but rather the word "mine" has the more restricted meaning ascribed to it in the *MacLean Mining* case (*supra*).

In *Johnson's Asbestos Corp. v. M.N.R.* [1966] Ex.C.R. 212, Jackett, P. considered the meaning of the phases or activities of mining preceding the delivery of ore to the pit head. They are (a) prospecting, (b) exploration, (c) development, and (d) extraction, or production.

Concluant que le mot «mise en valeur» ne devrait pas être interprété dans un sens restreint, le juge Taylor étoffa cette conclusion en s'appuyant sur la maxime *noscitur a sociis*. Il analysa le mot «mise en valeur» en tenant compte de son association avec les mots «usine nécessaire» comme dans le contexte de l'article. Dans le cas d'«usine nécessaire», la déduction permise n'était pas soumise à d'autres restrictions que celles que l'on trouve dans les termes de l'article pris dans un sens large et cela donne un sens large semblable aux mots «mise en valeur» tel qu'il est utilisé dans l'article.

Cependant, dans l'art. 83A et dans le Règlement 1205, le mot «mise en valeur» est utilisé en association avec les mots: «prospection» et «exploration».

Dans l'affaire *M.R.N. c. MacLean Mining Co.* [1970] R.C.S. 877, le juge Pigeon, en rendant la décision unanime de la Cour suprême du Canada, examinait le sens du mot «mine» de l'art. 83(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et déclarait qu'on ne pouvait l'interpréter pour lui donner le sens de gisement mais plutôt «d'une entreprise minière prise dans son ensemble et comprenant des dépôts de minerai, des galeries, du matériel d'exploitation et des machines aptes à produire du minerai» et que «l'exploitation minière proprement dite est complète par l'abatage et l'extraction du minerai».

Il s'ensuit que ce qu'il advient du minerai après qu'il soit arrivé sur le carreau n'est pas «de l'extraction» mais plutôt un processus ultérieur de traitement.

Par conséquent, il me semble que le mot «mine» du Règlement 1205 n'est pas synonyme des mots «propriété minière» utilisés dans l'article examiné dans l'affaire *Mount Isa* (*précitée*), ce qui était présumé par l'avocat de l'appelante, mais plutôt que le mot «mine» a le sens plus restreint que lui attribua l'affaire *MacLean Mining* (*précitée*).

Dans l'affaire *Johnson's Asbestos Corp. c. M.R.N.* [1966] R.C.É. 212, le président Jackett analysa la signification des phases ou activités de l'extraction précédant la livraison du minerai sur le carreau de la mine. Ce sont: a) la prospection, b) l'exploration, c) la mise en valeur et

Jackett, P. then found the meaning of those words in the jargon of mining engineers and others in the mining industry to be,

(a) "prospecting" - the initial stage of locating the site of a possible mining operation;

(b) "exploration" - in general terms, is the operation of testing for the existence and extent of an ore body and includes prospecting;

(c) "development" of a mine, in general terms, means to uncover the body or area which is to be the subject matter of the extraction process. Development is the preparation of the deposit or mining site for actual mining;

(d) the actual production or extraction process he defined with respect to asbestos, which was the mineral in the case before him, as drilling the rock and breaking it up with explosives, selection of the fibre bearing portions and transporting it to a mill for separation. I should think that the meaning of production or extraction, in general terms, would be the removal of the ore to the pit head and that such meaning is self-evident.

Mr. Justice Gibson held that mining was comprised of the four foregoing phases in *International Nickel Co. v. M.N.R.* (*supra*) and in *Marbridge Mines Ltd. v. M.N.R.* [1971] C.T.C. 442.

As I have previously indicated, Mr. Justice Gibson in the appeal of the appellant with respect to the deductibility of these same town-site expenses under s. 83A of the Act first directed his attention to whether they were "development" expenses (which he held that they were not) and then considered whether they were development expenses incurred in searching for minerals (which he also held that they were not).

I am unable to follow how I can attribute a different and wider meaning to the expenditures attributable to the development of a mine where such words appear in Reg. 1205 than that which

d) l'extraction ou production. Le président Jackett chercha alors la signification de ces mots dans le langage des ingénieurs des mines ou des autres professionnels de l'industrie minière comme étant:

a) «prospection»: la première phase de détermination de l'emplacement d'une exploitation minière possible;

b) «exploration»: en termes généraux, c'est le fait de déterminer l'existence et l'étendue du gisement et cela inclut la prospection;

c) «mise en valeur» d'une mine: en termes généraux, signifie découvrir l'endroit ou la zone sur laquelle l'extraction doit avoir lieu. La mise en valeur consiste en la préparation du gisement ou de l'emplacement minier pour l'extraction à proprement parler;

d) la production ou l'extraction proprement dite est définie par rapport à l'amiante qui était le minerai en question dans cette affaire, comme étant le forage des roches et le fractionnement au moyen d'explosifs, la sélection des parties riches en minerai et le transport à l'usine pour le classement. Je pense que le sens de production ou d'extraction doit, en termes généraux, être le transport du minerai au carreau de la mine et que ce sens saute aux yeux.

Le juge Gibson jugea que l'extraction comprenait les quatre phases citées dans l'affaire *International Nickel Co. c. M.R.N.* (*précitée*) et dans l'affaire *Marbridge Mines Ltd. c. M.R.N.* [1971] C.T.C. 442.

Comme je l'ai indiqué précédemment, lors de l'appel interjeté par l'appelante de la déduction de ces mêmes dépenses de lotissement urbain conformément à l'art. 83A de la Loi, le juge Gibson porta tout d'abord son attention sur le fait de savoir s'il s'agissait de dépenses de «mise en valeur» (et il jugea que ce n'était pas le cas), puis s'interrogea pour savoir s'il s'agissait de dépenses de mise en valeur faites dans la recherche de minéraux (et il jugea aussi que ce n'était pas le cas).

Je ne vois pas du tout comment je pourrais attribuer aux dépenses imputables à la mise en valeur de la mine un sens différent et plus large lorsqu'il s'agit des termes du Règlement 1205

was attributed by Mr. Justice Gibson to the words "development expenses" where they appeared in the context of s. 83A of the Act as contended by the appellant.

It is a cardinal rule of construction to give the same meaning to the same words or expressions in different parts of a statute unless there is a very clear reason for not doing so. In my view no such reason exists. The first observation is that the meaning should be found from the section itself. If it is not clear then other sections may be looked at to see in what sense the word is used. The same principles of interpretation apply to regulations made under authority of a statute.

Section 15 of the *Interpretation Act* R.S.C. 1970, c. I-23, provides,

Where an enactment confers power to make regulations, expressions used in the regulations have the same respective meanings as in the enactment conferring the power.

In my view the word "development" in the context in which it appears in Reg. 1205 indicates that the word is used in the same sense that it is used in s. 83A of the Act. As I have previously indicated the word is used both in s. 83A and in Reg. 1205 in association with the words "prospecting" and "exploration" which affects the sense in which the word "development" is used. The meanings of the three operations of prospecting, exploration and development have been determined in the *Johnson's Asbestos* case (*supra*), the previous International Nickel appeal and in the *Marbridge* case (*supra*).

It is apparent from the agreed statement of facts that the employees of the appellant whom the townsite was to house were engaged in the extraction and milling operation and in smelting and refining operations and in management, supervisory and administrative capacities (see par. 16). Later in par. 18 it is stated that "such a town was necessary to keep a stable working force in the appellant's extraction, milling and processing operation". It was not contended that employees engaged in the development phase were intended to live nor that any such persons lived in the townsite. The evidence before Mr. Justice Gibson was to like effect. He

que celui qui fut attribué par le juge Gibson aux mots «dépenses de mise en valeur» placés dans le contexte de l'art. 83A de la Loi comme le soutient l'appelante.

La règle fondamentale d'interprétation consiste à accorder le même sens aux mêmes mots ou expressions dans les différentes parties d'une loi à moins qu'il y ait une raison très claire de ne pas le faire. A mon avis, il n'en existe pas. On remarquera tout d'abord qu'on devrait trouver le sens dans l'article lui-même. Si le texte n'est pas clair, on peut alors lire les autres articles pour voir dans quel sens le mot est utilisé. Les mêmes principes d'interprétation s'appliquent aux règlements établis aux termes d'une loi.

L'article 15 de la *Loi d'interprétation* S.R.C. 1970, c. I-23, prévoit:

Quand un texte législatif confère le pouvoir d'établir des règlements, les expressions employées dans ceux-ci ont respectivement le même sens que dans le texte législatif qui confère ce pouvoir.

A mon avis, le mot «mise en valeur», dans le contexte où il se trouve dans le Règlement 1205, indique que le mot est utilisé dans le même sens que celui de l'art. 83A de la Loi. Comme je l'ai déjà indiqué, le mot est utilisé à l'art. 83A ainsi que dans le Règlement 1205 en association avec les mots «prospection» et «exploration» ce qui influe sur le sens dans lequel les mots «mise en valeur» sont utilisés. Les significations des trois opérations de prospection, exploration et mise en valeur ont été définies dans l'affaire *Johnson's Asbestos* (*précitée*), le précédent appel de l'International Nickel et dans l'affaire *Marbridge* (*précitée*).

Il ressort de l'exposé conjoint des faits que les employés de l'appelante qui devaient loger dans le lotissement urbain furent employés aux opérations d'extraction, de broyage et à celles de fusion et d'affinage, et pour des fonctions de gestion, surveillance et administration (voir l'al. 16). Puis à l'al. 18, il est exposé que [TRADUCTION] «une telle ville était nécessaire pour garder une main-d'œuvre stable pour les opérations d'extraction, de broyage et de traitement de l'appelante». Elle ne soutint jamais qu'elle avait l'intention d'installer les employés travaillant à l'opération de mise en valeur ni qu'aucune de ces personnes ne vivaient dans le lotis-

held that the townsite expenditures were not "development expenses" but were related to extraction and production. That being so it follows that those townsite expenditures cannot be attributable to the development of the mine. They were attributable to extraction and subsequent treatment of the ore.

Accordingly the appeal on the issue that the township expenditures are deductible under Reg. 1205 is dismissed.

In view of the conclusion I have reached it is not necessary for me to consider whether the matter is *res judicata*.

There remains for determination the issue respecting expenditures by the appellant on scientific research.

The legislative intent in enacting s. 72 of the *Income Tax Act* is clear.

Section 11(1) provides that notwithstanding par. (a) and (b) of section 12(1) the amounts specifically mentioned in s. 11 may be deducted in computing the income of a taxpayer for the taxation year. Paragraph (j) of section 11(1) provides for the deduction of such amount in respect of expenditures on scientific research as is permitted by s. 72 or by s. 72A.

The obvious purpose of s. 72 is to permit the taxpayer to deduct from its income the amounts spent on scientific research within the meaning of s. 72 which might not otherwise be deductible either because barred by s. 12(1)(b) as capital expenditures or because of the possibility the amount so expended might not be incurred directly in the income earning process within the meaning of s. 12(1)(a)⁴.

It is common ground between the parties that the appellant's expenditures on scientific research are deductible under s. 72 of the *Income Tax Act* in computing its income for its taxation year as expenditures of a current nature made in Canada. This was done.

Il en est de même pour la preuve apportée devant le juge Gibson. Il jugea que les dépenses afférentes au lotissement urbain n'étaient pas «des dépenses de mise en valeur» mais étaient associées à l'extraction et à la production. En conséquence, il s'ensuit que les dépenses afférentes au lotissement urbain ne peuvent pas être attribuées à la mise en valeur de la mine. Elles sont attribuées à l'extraction et au traitement consécutif du minerai.

Par conséquent, l'appel portant sur la question de la déduction des dépenses afférentes au lotissement urbain aux termes du Règlement 1205 est rejeté.

Étant donné ma conclusion, il n'est pas nécessaire que je statue sur le point de savoir si la question est *res judicata*.

Il me reste à statuer sur la question des dépenses encourues par l'appelante pour les recherches scientifiques.

Le but du législateur en adoptant l'art. 72 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est clair.

L'article 11(1) prévoit que par dérogation aux al. a) et b) de l'article 12(1), les montants précisés à l'art. 11 peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition. L'alinéa j) de l'article 11(1) prévoit la déduction du montant qu'autorise l'art. 72 ou l'art. 72A à l'égard des frais de recherches scientifiques.

Le but évident de l'art. 72 est de permettre au contribuable de déduire de son revenu les montants dépensés pour les recherches scientifiques au sens de l'art. 72 qui autrement pourraient ne pas l'être, soit parce que l'art. 12(1)(b) l'exclurait à titre de dépenses de capital, soit parce qu'il serait possible que le montant ainsi dépensé n'ait pas été déboursé directement en vue de gagner un revenu au sens de l'art. 12(1)(a)⁴.

Les parties ont convenu que les dépenses de l'appelante pour des recherches scientifiques peuvent être déduites conformément à l'art. 72 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition à titre de dépenses de capital faites au Canada. Ainsi fut fait.

However the issue is whether the appellant's expenditures on scientific research are deductible in the computation of its profits for the purpose of Reg. 1201 to arrive at the base upon which depletion allowance is to be calculated.

The appellant's position is that these expenditures are not business expenditures laid out for the purpose of gaining or producing income from its business, but rather are an outlay on account of capital and as such are not to be deducted to determine profits in the ordinary course.

On the other hand, the Minister's position is that the expenditures on scientific research are current expenditures directly related to the appellant's business incurred with the view of improving the appellant's business position and form an integral part of the appellant's operations.

Put in succinct terms the dispute is whether the expenditures on scientific research are in substance revenue or capital expenditures.

Again it is common ground that if they are capital expenditures they are not properly deductible in ascertaining the depletion base for the purposes of Reg. 1201, but if they are expenditures incurred directly in the income earning process then they are deductible for the purposes of Reg. 1201.

The classical and most notable test whether a payment is one made on account of capital is that enunciated by Viscount Cave L. C. in *British Insulated and Helsby Cables Ltd. v. Atherton* [1926] A.C. 205, where he said at page 213:

... But when an expenditure is made, not only once and for all, but with a view to bringing into existence an asset or an advantage for the enduring benefit of a trade, I think that there is very good reason (in the absence of special circumstances leading to an opposite conclusion) for treating such an expenditure as properly attributable not to revenue but to capital.

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

Cependant, la question est de savoir si les dépenses de l'appelante pour les recherches scientifiques peuvent être déduites dans le calcul de ses bénéfices aux fins du Règlement 1201 pour obtenir la base sur laquelle doit être calculée la déduction pour épuisement.

Selon l'appelante, ces dépenses ne sont pas des dépenses d'entreprise déboursées dans le but de gagner ou de produire un revenu provenant de son entreprise, mais plutôt une somme déboursée à compte de capital et en tant que telles, ne peuvent pas être normalement déduites pour fixer les bénéfices.

D'autre part, selon le Ministre, les dépenses de recherches scientifiques sont des dépenses courantes directement reliées à l'entreprise de l'appelante et engagées dans le but d'améliorer sa position commerciale et formant partie intégrante des opérations de l'appelante.

En peu de mots, le conflit porte sur le point de savoir si les dépenses de recherches scientifiques sont au fond des dépenses ordinaires ou des dépenses de capital.

Il est encore admis que, si ce sont des dépenses de capital, elles ne peuvent être à bon droit déduites pour établir l'épuisement de base aux fins du Règlement 1201, mais si ce sont des dépenses engagées directement en vue de gagner un revenu, elles peuvent alors être déduites aux fins du Règlement 1201.

Le critère classique le plus remarquable pour déterminer s'il s'agit d'un paiement à compte de capital, fut exposé par le L. C. vicomte Cave dans l'affaire *British Insulated and Helsby Cables Ltd. c. Atherton* [1926] A.C. 205, dans laquelle il déclarait à la page 213:

[TRADUCTION]... Mais quand on fait des dépenses non seulement une fois pour toutes, mais encore dans le but d'apporter un élément d'actif ou un avantage pour le bénéfice durable d'un commerce, je pense qu'il y a de très bonnes raisons (en l'absence de circonstances particulières conduisant à une conclusion contraire) de traiter une telle dépense comme si elle était à juste titre imputable non pas au revenu mais au capital.

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

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.

Therefore the expenditure may not be made "once and for all" within the test of Lord Cave. Conceivably the expenditures of the appellant might be considered as being made by the appellant on a number of separate scientific projects which overlap and thereby give the appearance of a continuing expenditure whereas when one of the multitudinous projects is completed that would be an expenditure on that particular project "once and for all". But whether an expenditure is made "once and for all" is not the sole or even the primary determinant.

In *Vallambrosa Rubber Co. v. Farmer* (1910) 5 Tax Cas. 529, Lord Dunedin said at page 536:

... Now, I don't say that this consideration is absolutely final or determinative, but in a rough way I think it is not a bad criterion of what is capital expenditure as against what is income expenditure to say that capital expenditure is a thing that is going to be spent once and for all, and income expenditure is a thing that is going to recur every year.

Lord Dunedin obviously recognized that payment once and for all is at best only a rough test and that it is not a complete and satisfactory one.

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.

Par conséquent, les dépenses ne peuvent pas être faites «une fois pour toutes» selon le critère de Lord Cave. On peut concevoir que les dépenses de l'appelante puissent être considérées comme faites par l'appelante pour un certain nombre de projets scientifiques distincts qui se chevauchent et par là-même donnent l'impression d'une dépense continue alors que lorsque l'un des innombrables projets est achevé, se serait une dépense pour ce projet précis «une fois pour toutes». Mais, qu'une dépense soit faite «une fois pour toutes», n'est pas l'unique ou même l'élément déterminant principal.

Dans l'affaire *Vallambrosa Rubber Co. v. Farmer* (1910) 5 Tax Cas. 529, Lord Dunedin déclarait à la page 536:

[TRADUCTION]... Maintenant, je ne dis pas que cet examen est absolument définitif ou concluant, mais en gros, je pense que ce n'est pas un mauvais critère de ce qu'est une dépense de capital par rapport à ce qu'est une dépense ordinaire, de dire que les dépenses de capital sont celles qui seront dépensées une fois pour toutes et que les dépenses ordinaires sont celles qui reviendront chaque année.

Visiblement, Lord Dunedin admettait que le paiement une fois pour toutes est au mieux, seulement une preuve grossière, et qu'elle n'est ni complète ni satisfaisante.

Lord Cave in *British Insulated and Helsby Cables Ltd. v. Atherton (supra)*, said this at page 213:

... But the criterion suggested is not, and was obviously not intended by Lord Dunedin to be, a decisive one in every case; for it is easy to imagine many cases in which a payment, though made "once and for all," would be properly chargeable against the receipts for the year.

The converse would be equally true. Recurrent payments may well be capital expenditures.

Dixon J. said in *Associated Newspapers Ltd. v. F. C. of T.* (1938) 61 C.L.R. 337 at p. 362,

Recurrence is not a test; it is no more than a consideration the weight of which depends upon the nature of the expenditure.

Basically it is necessary to determine whether an expenditure is a capital expenditure or a revenue expenditure to ascertain the profit which is the taxable income. What is allowed are those expenditures which are the real costs of earning the income. Capital expenditure is excluded not because it is unrelated to a profit earning purpose, but because it is not a "proper debit item" to be charged against the receipts of the trade.

Lord Cave has said in the *British Insulated and Helsby Cables* case (*supra*) at page 212, "... there remains the question ... whether ... the sum in question is ... a proper debit item to be charged against incomings of the trade when computing the profits of it; ..."

In general terms the purpose of capital expenditure is to provide, enlarge or alter the facilities or machinery for profit earning as distinguished from the expenditure of operating that machine.

The appellant 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 from information supplied and records kept by the many research departments of the appellant and the former is what is being claimed as not properly deductible to ascertain aggregate profits for the purposes of Reg. 1201.

Lord Cave, dans l'affaire *British Insulated and Helsby Cables Ltd. c. Atherton (précitée)*, déclarait à la page 213:

[TRADUCTION] ... Mais visiblement, Lord Dunedin n'entendait pas que le critère suggéré soit décisif dans chaque cas; car il est facile d'imaginer de nombreux cas où un paiement, bien qu'il soit fait «une fois pour toutes» est effectivement imputable aux recettes de l'année.

L'inverse serait également vrai. Les paiements périodiques peuvent bien être des dépenses de capital.

Le juge Dixon déclarait dans l'affaire *Associated Newspapers Ltd. c. F. C. of T.* (1938) 61 C.L.R. 337 à la p. 362,

[TRADUCTION] Le renouvellement n'est pas un critère; ce n'est pas plus qu'une observation dont le poids dépend de la nature de la dépense.

Il est fondamentalement nécessaire de déterminer si une dépense est une dépense de capital ou une dépense ordinaire pour savoir quel profit constitue un revenu imposable. On accorde les dépenses qui sont les coûts réels du gain de revenu. Les dépenses de capital sont exclues non pas parce qu'elles ne sont pas reliées au but de gagner un bénéfice mais parce qu'elles ne constituent pas un «élément propre du passif» imputable aux recettes d'une entreprise.

Lord Cave déclarait dans l'affaire *British Insulated and Helsby Cables (précitée)* à la p. 212 [TRADUCTION] «... il reste la question ... de savoir si ... la somme en question est ... un élément propre du débit imputable aux recettes d'une entreprise dans le calcul de ses bénéfices; ...»

En termes généraux, le but d'une dépense de capital est de fournir, d'agrandir ou de modifier les installations ou les machines pour en retirer un bénéfice distinct des dépenses consacrées au fonctionnement de cette machine.

L'appelante distingua soigneusement les dépenses de recherches scientifiques qui ont pour but de créer de nouveaux procédés ou d'améliorer les procédés existants de celles qui ont pour but de maintenir ou de faire fonctionner les procédés existants à partir de renseignements fournis et d'archives conservées par les nombreux services de recherche de l'appelante et ce sont ces derniers qu'on demande de ne pas considérer comme pouvant être déduits à bon

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 book-keeping 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 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

droit pour fixer les bénéfices globaux aux fins du Règlement 1201.

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 commerciales, 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 en poursuivant son programme de recherches scientifiques, était d'acquérir 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'avérèrent 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

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.

In answer to a question from myself Dr. Renzoni replied that in some instances the appellant applied for and obtained a patent of invention. If a patent is obtained the patent will represent a capital asset the value of which will include all costs of obtaining it. (See *Weinberger v. M.N.R.* [1964] Ex.C.R. 903). It was not the purpose of the appellant that its scientific research should result in a patent for the matter under investigation but rather that the appellant would have a fund of knowledge upon which to draw. If the appellant could and did obtain a patent, that was incidental.

I am unable to distinguish between an expenditure on scientific research which results in a patent and a similar expenditure which does not result in a patent but does result in the accumulation of a store of new knowledge upon which the appellant can draw and does draw to keep itself to the forefront of the particular trade in which it is engaged. That was the object of the expenditure. To me the expenditures are closely akin from which it follows that since a patent is a capital asset and the expenditures to obtain that patent are capital expenditures, the expenditures on research to acquire new knowledge, to devise and develop new processes and to improve existing processes are likewise capital expenditures.

In *M.N.R. v. Algoma Central Rly.* [1968] S.C.R. 447, Fauteux, J. (as he then was) in delivering the unanimous judgment of the Supreme Court of Canada said at page 449:

Parliament did not define the expressions "outlay . . . of capital" or "payment on account of capital". There being no statutory criterion, the application or non-application of these expressions to any particular expenditures must depend upon the facts of the particular case. We do not think that any single test applies in making that determination and agree with the view expressed, in a recent decision of the Privy Council, *B.P. Australia Ltd. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, ([1966] A.C. 224, [1965] 3 All E.R. 209) by Lord Pearce. In referring to the matter of determining whether an expenditure was of a capital or an income nature, he said, at p. 264:

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.

A une de mes question, D^r Renzoni répondit que dans certains cas, l'appelante fit une demande de brevet d'invention et l'obtint. Si elle obtient un brevet, celui-ci représente un capital fixe dont la valeur inclut tous les frais d'obtention. (Voir *Weinberger c. M.R.N.* [1964] R.C.É. 903). L'appelante n'avait pas pour but d'obtenir un brevet pour ses recherches scientifiques dans la présente affaire mais elle désirait plutôt avoir un fonds de connaissances auquel faire appel. Si l'appelante pouvait obtenir un brevet, et en fait l'obtint, c'était accessoire.

Je n'arrive pas à faire de distinction entre les dépenses de recherches scientifiques qui aboutissent à un brevet et les dépenses similaires qui n'aboutissent pas à un brevet mais à l'accumulation d'une somme de nouvelles connaissances auxquelles l'appelante peut faire appel et, effectivement, fait appel pour rester à l'avant-garde de son activité précise de travail. C'était le but des dépenses. A mon avis, les dépenses se ressemblent beaucoup, il s'ensuit donc que puisqu'un brevet est un capital fixe et les dépenses pour obtenir le brevet sont des dépenses de capital, les dépenses de recherches dans le but d'acquérir de nouvelles connaissances, d'inventer et de développer de nouveaux procédés et d'améliorer les procédés existants sont également des dépenses de capital.

Dans l'affaire *M.R.N. c. Algoma Central Rly.* [1968] R.C.S. 477, le juge Fauteux (alors juge puîné), en rendant la décision unanime de la Cour suprême du Canada, déclarait à la page 449:

[TRADUCTION] Le Parlement ne définit pas les expressions «dépense . . . de capital» ou «dépense à compte de capital». Comme il n'y a pas de critère législatif, appliquer ou non ces expressions à toutes dépenses particulières doit dépendre des circonstances propres à l'affaire. Nous ne pensons pas qu'un critère unique permette d'élaborer cette définition et nous approuvons l'avis exprimé dans une décision récente du Conseil privé rendue par Lord Pearce dans l'affaire *B.P. Australia Ltd. c. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, ([1966] A.C. 224, [1965] 3 All E.R. 209). En mentionnant la question de savoir si une dépense était de capital ou ordinaire, il déclarait à la page 264:

The solution to the problem is not to be found by any rigid test or description. It has to be derived from many aspects of the whole set of circumstances some of which may point in one direction, some in the other. One consideration may point so clearly that it dominates other and vaguer indications in the contrary direction. It is a common-sense appreciation of all the guiding features which must provide the ultimate answer.

After having considered all the facts in the present appeal I have concluded, for the reasons outlined above, that the appellant's expenditures on scientific research which it claimed as deductions under secs. 72, 72A and by virtue of s. 11(1)(f) in computing its taxable income for the year are expenditures of a capital nature as a consequence of which those expenditures are not deductible in determining the base for the depletion allowance for the purposes of Reg. 1201.

It follows that the appellant is successful on this issue of its appeal.

Having so concluded it is not necessary for me to consider the appellant's alternative contention that if it should be held that the scientific expenditures in question were of a revenue nature the appellant would then be entitled to deduct those expenditures under s. 12(1)(a) as well as under s. 72 in computing its taxable income for the year.

As I indicated at the outset the appeal is allowed and is referred back to the Minister for reassessment on matters with respect to which the parties have reached agreement.

The appeal is dismissed with respect to the issue as to the deductibility of the expenditures incurred or made by the appellant in connection with the townsite at Thompson, Manitoba.

The appeal is allowed with respect to the issue that the expenditures on scientific research are not deductible for the computation of profits for the purposes of Reg. 1201.

As success is divided on the issues which proceeded to trial each party is entitled to its costs applicable to the respective issues upon which each was successful.

On ne peut pas trouver la solution du problème en appliquant un critère ou une description rigide. Elle doit découler de plusieurs aspects de l'ensemble des circonstances dont certaines peuvent aller dans un sens et d'autres dans un autre. Une observation peut se détacher si nettement qu'elle domine d'autres et de plus vagues indications dans le sens contraire. C'est une appréciation saine de toutes les caractéristiques directrices qui doivent apporter la réponse finale.

Après avoir étudié tous les faits du présent appel, j'ai conclu que pour les motifs indiqués ci-dessus, les dépenses de l'appelante pour des recherches scientifiques qu'elle demandait de pouvoir déduire aux termes des art. 72, 72A et en vertu de l'art. 11(1)f) dans le calcul de son impôt sur le revenu pour l'année, sont des dépenses de capital et que par conséquent elle ne peut les déduire pour déterminer la base de la déduction d'épuisement aux fins du Règlement 1201.

Il s'ensuit que l'appel de l'appelante est recevable sur ce point.

Après avoir ainsi conclu, il ne m'est pas nécessaire de prendre en considération l'autre prétention de l'appelante qui portait que, s'il était jugé que les dépenses scientifiques en question étaient ordinaires, l'appelante serait alors en droit de déduire ces dépenses aux termes de l'art. 12(1)a) ainsi que de l'art. 72, dans le calcul de son revenu imposable pour l'année.

Comme je l'ai indiqué au début, l'appel est accueilli et est renvoyé au Ministre pour une nouvelle cotisation des questions sur lesquelles les parties se sont mises d'accord.

Pour ce qui est de la question de déduire les dépenses engagées ou faites par l'appelante pour le lotissement urbain de Thompson (Manitoba), l'appel n'est pas recevable.

Pour ce qui est de la question de ne pas déduire les dépenses de recherches scientifiques dans le calcul des bénéfices aux fins du Règlement 1201, l'appel est accueilli.

Chacune des parties ayant eu gain de cause sur certains points portés à l'instance, elles ont respectivement droit aux dépens applicables aux questions sur lesquelles elles ont eu respectivement gain de cause.

Counsel for the Minister shall prepare a draft of an appropriate judgment to implement the foregoing conclusions and may move for judgment in accordance with Rule 337(2)(b).

¹ 1205. (1) Subject to subsection (3), where a taxpayer operates in Canada a coal mine or a mine described in paragraph (a) of subsection (1) of section 1201, he may deduct in computing his income for a taxation year, such amount as he may claim not exceeding 25% of an amount calculated as set forth in subsection (2).

(2) The amount referred to in subsection (1) is the aggregate of all expenditures made or incurred by the taxpayer which are reasonably attributable to the prospecting and exploration for and the development of the mine, prior to the mine coming into production in reasonable commercial quantities, except to the extent that the expenditures were

(a) expenditures in respect of which a deduction from, or in computing, a taxpayer's income tax or excess profits tax was provided by section 8 of the Income War Tax Act;

(b) expenditures in respect of which an amount was deducted in computing a taxpayer's income under section 16 of chapter 63 of the Statutes of 1947 or section 16 of chapter 53 of the Statutes of 1947-48 or, if the expenditure was incurred prior to 1953, under section 53 of chapter 25 of the Statutes of 1949, Second Session;

(c) expenditures incurred after 1952 in respect of which a deduction was or is provided by section 53 of chapter 25 of the Statutes of 1949, Second Session, or section 83A of the Act;

(d) expenditures deducted in computing the income of the taxpayer in the year incurred;

(e) the cost to the taxpayer of property in respect of which an allowance is provided under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 of the Act; or

(f) the cost to the taxpayer of a leasehold interest.

(3) The amount deductible under subsection (1) shall not exceed the amount calculated as set forth in subsection (2) minus the aggregate of

(a) amounts deducted under subsection (1) in computing the income of the taxpayer for previous taxation years, and

(b) similar amounts deducted in computing the income of the taxpayer for the purpose of the Income War Tax Act and the 1948 Income Tax Act.

² 72. (1) There may be deducted in computing the income for a taxation year of a taxpayer who carried on business in Canada and made expenditures in respect of scientific research in the year

L'avocat du Ministre devra préparer un projet de jugement approprié pour donner effet à la précédente décision et peut demander que ce jugement soit prononcé en vertu de la Règle 337(2)(b).

¹ 1205. (1) Sous réserve du paragraphe (3), lorsqu'un contribuable exploite au Canada une mine de charbon ou une mine désignée à l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 1201, il peut déduire, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, le montant qu'il peut réclamer sans dépasser 25 p. 100 d'un montant calculé aux termes du paragraphe (2).

(2) Le montant mentionné au premier paragraphe est l'ensemble de toutes les dépenses faites ou engagées par le contribuable qui peuvent raisonnablement être attribuées aux travaux de prospection, d'exploration et de mise en valeur, avant que la mine entre en production en quantités commerciales raisonnables, sauf pour autant que les dépenses étaient

a) des dépenses à l'égard desquelles l'article 8 de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu permettait d'opérer une déduction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les surplus de bénéfices ou une déduction dans le calcul de ces impôts;

b) des dépenses à l'égard desquelles un montant a été déduit dans le calcul du revenu d'un contribuable en vertu de l'article 16 du chapitre 63 des Statuts de 1947 ou de l'article 16 du chapitre 53 des Statuts de 1947-1948 ou, si la dépense avait été engagée antérieurement à 1953, en vertu de l'article 53 du chapitre 25 des Statuts de 1949, seconde session;

c) des dépenses engagées après 1952 à l'égard desquelles une déduction était ou est prévue par l'article 53 du chapitre 25 des Statuts de 1949, seconde session, ou par l'article 83A de la Loi;

d) des dépenses qui ont été déduites dans le calcul du revenu du contribuable dans l'année où elles ont été engagées;

e) le coût pour le contribuable des biens à l'égard desquels une allocation est prévue en vertu de l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11 de la Loi; ou

f) le coût pour le contribuable d'une tenure à bail.

(3) Le montant déductible en vertu du paragraphe (1) ne doit pas dépasser le montant calculé selon le paragraphe (2) moins l'ensemble

a) des montants déduits en vertu du paragraphe (1) dans le calcul du revenu du contribuable pour des années d'imposition antérieures, et

b) des montants semblables déduits dans le calcul du revenu du contribuable aux fins de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu et de la Loi de l'impôt sur le revenu (1948).

² 72. (1) Il peut être déduit dans le calcul du revenu, pour une année d'imposition, d'un contribuable qui a exercé des affaires au Canada et qui a fait des dépenses à l'égard de recherches scientifiques dans l'année, le montant par lequel l'ensemble de

(a) all expenditures of a current nature made in Canada in the year

- (i) on scientific research related to the business and directly undertaken by or on behalf of the taxpayer,
- (ii) by payments to an approved association that undertakes scientific research related to the class of business of the taxpayer,
- (iii) by payments to an approved university, college, research institute or other similar institution to be used for scientific research related to the class of business of the taxpayer,
- (iv) by payments to a corporation resident in Canada and exempt from tax under this Part by paragraph (gc) of subsection (1) of section 62,
- (v) by payments to a corporation resident in Canada for scientific research related to the business of the taxpayer;

³ So far as material to this appeal Reg. 1201 provides:

1201. (1) For the purpose of this Part,

(a) "resource" means

- (iii) a base or precious metal mine, or . . .

(2) Where a taxpayer operates one or more resources, the deduction allowed is 33 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, . . .

⁴ **12. (1)** In computing income, no deduction shall be made in respect of

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

(b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part, . . .

a) toutes les dépenses de nature courante faites au Canada dans l'année

(i) pour des recherches scientifiques se rapportant aux affaires et directement entreprises par le contribuable ou pour son compte,

(ii) un paiement à une association approuvée qui entreprend des recherches scientifiques relatives au genre d'affaires du contribuable,

(iii) en paiement à une université, collège, institut de recherches approuvés ou autre institution semblable devant servir aux recherches scientifiques relatives aux genres d'affaires du contribuable,

(iv) en paiement à une corporation résidant au Canada et exemptée de l'impôt sous le régime de la présente Partie par l'alinéa gc) du paragraphe (1) de l'article 62, et

(v) en paiement à une corporation résidant au Canada pour des recherches scientifiques relatives aux affaires du contribuable;

³Voici un extrait du Règlement 1201, dans la mesure où il est pertinent en l'espèce:

1201. (1) Aux fins de la présente Partie

a) l'expression «ressources» signifie

- (iii) une mine de métal vil ou précieux, ou . . .

(2) Lorsqu'un contribuable exploite une ou plusieurs ressources, la déduction accordée est de 33 1/3 p. 100 de

a) l'ensemble des 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, . . .

⁴ **12. (1)** Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

a) d'une somme déboursée ou dépensée, sauf dans la mesure où elle l'a été par le contribuable en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable,

b) d'une somme déboursée, d'une perte ou d'un remplacement de capital, d'un paiement à compte de capital ou d'une allocation à l'égard de dépréciation, désuétude ou d'épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente Partie, . . .