

T-2724-73

T-2724-73

Texaco Exploration Company (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Collier J.—Calgary, January 14-17 and June 18, 1975.

Income tax—Deductions—Plaintiff seeking to deduct depletion allowance, including in “profits reasonably attributable to production” profits from gas plants—Minister contending that at certain stage “production” ceases and “processing” begins—At what stage should “production profits” be computed—Branch tax—Whether Regulation 802(2) ultra vires, or too restrictive in its definition of “capital investment”—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 11(1)(b) and 110B(1) and Regs. 808(2), 1200 and 1201.

Plaintiff, an oil and gas exploration and production company, sought to deduct depletion allowance, including in its “profits reasonably attributable to production” the aggregate of profits from all of its gas plants but one. The Minister argued that at a certain point “production” ceases and “processing” begins, and that processing profits are excluded in calculating depletion allowance. Secondly, in the years 1964-67, a number of properties acquired by plaintiff before January 1961 were surrendered or abandoned, and plaintiff received nothing. Relying on Regulation 808(2) in calculating allowance to plaintiff in respect of net income in capital investment in property, the Minister deducted the value of the properties, resulting in a decrease in net capital investment. Plaintiff attacks regulation 808(2) as *ultra vires* and inconsistent with section 110B(1) of the Act.

Held, the appeal is dismissed. The assessment in respect of depletion allowance is referred back to the Minister, and the branch tax appeal is dismissed. The “production of oil [gas]” means the bringing forth, or into existence and human realization, from underground, a basic substance containing gas and other matter. Production of gas ceased at the well-head, or, at the upstream side of any separator. While it may be more convenient to determine production profits at the downstream side of the inlet separator (as claimed by defendant), or at the fractionation point (as argued by plaintiff), convenience, or ease of calculating cannot influence the meaning. The drafters had this imprecision in mind when they used the words “reasonably attributable to”. As to the “branch tax”, the regulation (808(2)) is *intra vires* section 110B(1)(b)(iii) of the Act. The power to define the amount of the allowance is unrestricted. As to plaintiff’s alternative claim, that, even if *intra vires*, the Regulation should be interpreted to exclude “irrelevant surrenders of worthless lands” and would not eliminate true increases in capital investment thereby nullifying the statutory intent, such an interpretation of regulation 808(2) would destroy its plain meaning.

Texaco Exploration Company (Demanderesse)

c.

a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Collier—Calgary, du 14 au 17 janvier et le 18 juin 1975.

Impôt sur le revenu—Allocations—La demanderesse veut se prévaloir d’allocations pour épuisement en incluant dans les «bénéfices qui peuvent raisonnablement être attribués à la production» des bénéfices tirés d’usines à gaz—Selon le Ministre, la «production» se termine à un certain point et alors commence la «transformation»—A quel point le calcul des «bénéfices de production» doit-il être effectué?—Impôt sur les corporations non résidentes—L’article 808(2) des Règlements est-il ultra vires ou sa définition de «capital investi» est-elle trop restrictive?—Loi de l’impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 11(1)(b) et 110B(1) et articles 808(2), 1200 et 1201 des Règlements.

d La demanderesse, une compagnie d’exploration et de production de pétrole et de gaz a tenté de déduire une allocation pour épuisement en incluant dans les «bénéfices qui peuvent raisonnablement être attribués à la production» l’ensemble des bénéfices de l’exploitation de toutes ses usines à gaz à l’exception d’une seule. Le Ministre prétend que la «production» se termine à un certain point et qu’alors commence la «transformation» et que les bénéfices provenant de la «transformation» sont exclus du calcul de l’allocation pour épuisement. Deuxièmement, de 1964 à 1967, la demanderesse a cédé ou abandonné, sans contrepartie, un certain nombre de propriétés qu’elle avait acquises avant janvier 1961. Dans le calcul de la déduction de la demanderesse à l’égard d’augmentations nettes du capital investi en biens, le Ministre a appliqué l’article 808(2) des Règlements et a soustrait la valeur de ces propriétés, réduisant ainsi ce montant net du capital investi. La demanderesse prétend que cet article est *ultra vires* parce qu’incompatible avec le but visé par l’article 110B(1) de la Loi.

g *Arrêt*: l’appel est rejeté. La cotisation relative aux allocations pour épuisement est renvoyée au Ministre; l’appel à l’égard de la question de l’impôt sur une corporation non résidente est rejeté. La «production de pétrole [gaz]» désigne l’extraction de gisements souterrains et la mise à la disposition de l’homme d’une substance primaire contenant du gaz et d’autres matières. h La production de gaz cesse à la tête de puits, ou en d’autres termes, en amont de tout séparateur. Il serait peut-être plus commode de calculer les bénéfices de production en aval du séparateur d’arrivée (comme le soutient la défenderesse) ou au point de fractionnement (comme le soutient la demanderesse), mais la commodité ou la facilité du calcul ne sauraient influencer la signification. Les rédacteurs de production en aval de cette imprecision lorsqu’ils utilisèrent les mots: «pouvant raisonnablement être attribués à.» En ce qui concerne «l’impôt sur les corporations non résidentes», l’article 808(2) des Règlements est *intra vires* de l’article 110B(1)(b)(iii) de la Loi. Le pouvoir de fixer le montant de la déduction est illimité. Subsidièrement, la demanderesse prétend que même si cet article des Règlements est déclaré *intra vires*, il doit être interprété de façon à exclure «les cessions non pertinentes de terrains sans

Home Oil Company Ltd. v. M.N.R. [1955] S.C.R. 733 and
M.N.R. v. Imperial Oil Ltd. [1960] S.C.R. 735, applied.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

R. A. F. Montgomery and *M. A. Carten* for
plaintiff.
B. J. Wallace and *L. P. Chambers* for
defendant.

SOLICITORS:

MacLeod, Dixon, Calgary, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for
defendant.

*The following are the reasons for judgment
rendered in English by*

COLLIER J.: The plaintiff (Texaco) appeals re-
assessments by the Minister of National Revenue
of its income tax for the years 1964 to 1967
inclusive. There are two issues. The first is as to
the amount of depletion allowance which Texaco is
entitled to deduct, pursuant to paragraph 11(1)(b)
of the *Income Tax Act*¹ and sections 1200 and
1201 of the Regulations. The second issue is as to
the calculation of the amount of "branch tax"
Texaco should pay for the years in question by
virtue of subsection 110B(1). Specifically, the
plaintiff contends subsection 808(2) of the Regula-
tions is *ultra vires*, or so restrictive in its definition
of "capital investment of the taxpayer in property"
as to render nugatory those words "capital invest-
ment" set out in subparagraph 110B(1)(b)(iii).

I go to the first issue. Texaco (a non-resident
corporation) describes itself in the amended state-
ment of claim as in the business of oil and gas
exploration and production with its principal office
in Calgary, Alberta. The defendant admits those
facts. For the taxation years in question Texaco

¹ R.S.C. 1952, c. 148 and amendments up to and including
1967: the so-called "old Act."

valeur», ce qui n'aurait pas pour effet d'éliminer les véritables
augmentations de capital investi ni de neutraliser ainsi le but de
la Loi; une telle interprétation détruirait la signification claire
de l'article 808(2) des Règlements.

Arrêts appliqués: *Home Oil Company Ltd. c. M.R.N.*
[1955] R.C.S. 733 et *M.R.N. c. Imperial Oil Ltd.* [1960]
R.C.S. 735.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

R. A. F. Montgomery et *M. A. Carten* pour la
demanderesse.
B. J. Wallace et *L. P. Chambers* pour la
défenderesse.

PROUREURS:

MacLeod, Dixon, Calgary, pour la demande-
resse.
Le sous-procureur général du Canada pour la
défenderesse.

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

LE JUGE COLLIER: La demanderesse (Texaco)
interjette appel des nouvelles cotisations établies
par le ministre du Revenu national à l'égard de son
revenu pour les années 1964 à 1967 inclusivement.
Le litige porte sur deux questions. La première
concerne l'allocation pour épuisement dont Texaco
peut se prévaloir en vertu de l'alinéa 11(1)(b) de la
*Loi de l'impôt sur le revenu*¹ et les articles 1200 et
1201 des Règlements. La deuxième question con-
cerne les calculs du montant d'impôt sur les cor-
porations non résidentes que Texaco devrait payer
pour les années en cause en vertu du paragraphe
110B(1). La demanderesse prétend plus précisé-
ment que le paragraphe 808(2) des Règlements est
ultra vires ou que la définition du «capital investi
par le contribuable en biens» est tellement restric-
tive qu'elle rend inopérants les mots «fonds placés»
(dans des biens) au sous-alinéa 110B(1)(b)(iii).

Première question. Texaco (une compagnie non
résidente) se décrit dans la déclaration modifiée
comme une entreprise d'exploration et de produc-
tion de pétrole et de gaz, ayant son siège social à
Calgary (Alberta). La défenderesse admet ces
faits. Pour les années d'imposition en question,

¹ S.R.C. 1952, c. 148 et ses modifications jusqu'en 1967
inclusivement, appelée communément «ancienne loi».

sought to deduct depletion allowance "calculated on the basis of including in the profits reasonably attributable to production the aggregate of the profits from the entire operations of the gas plants in which the plaintiff had an interest, except for the portion of such profits related to fractionation in the Bonnie Glen gas plant."² The defendant admits Texaco endeavoured to calculate the deduction in the manner stated. The Minister contends that "production" of oil, gas, and derivatives in the plaintiff's plants ceased at a certain point and "processing" commenced; profits derived from "processing" the oil or gas were not profits "reasonably attributable to the production" of oil or gas³ and are therefore excluded in the calculation of the amounts deductible as depletion allowances. It is convenient, at this juncture, to set out the relevant provisions of the Act and Regulations.

11. (1) Notwithstanding paragraphs (a), (b) and (h) of subsection (1) of section 12, the following amounts may be deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year:

(b) such amount as an allowance in respect of an oil or gas well, mine or timber limit, if any, as is allowed to the taxpayer by regulation;

The following portions of the Regulations are reproduced as they read for the years in question (1964-1967).

Income Tax Regulations.

1200. For the purpose of paragraph (b) of subsection (1) of section 11 of the Act there may be deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year amounts determined as hereinafter set forth in this Part.

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

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

minus

1201. (5) For the purpose of this section,

²The quoted words are taken from paragraph 2 of the amended statement of claim.

³My underlining.

Texaco a tenté de déduire une allocation pour épuisement [TRADUCTION] «calculée en incluant dans les bénéfices qui peuvent raisonnablement être attribués à la production, l'ensemble des bénéfices de l'exploitation de toutes les usines à gaz dans lesquelles la demanderesse avait une participation, sauf la partie des bénéfices reliés au fractionnement dans l'usine à gaz de Bonnie Glen.»² La défenderesse admet que Texaco s'est efforcée de calculer la déduction de cette façon. Le Ministre prétend que, dans les usines de la demanderesse, la «production» de pétrole, de gaz et des dérivés se terminait à un certain point et qu'alors commençait la «transformation»; les bénéfices provenant de la «transformation» du pétrole ou du gaz ne sont pas «raisonnablement attribuables à la production» de pétrole ou de gaz³ et sont par conséquent exclus du calcul de la déduction au titre d'allocation pour épuisement. Il convient de citer maintenant les dispositions pertinentes de la Loi et des Règlements.

11. (1) Par dérogation aux alinéas a), b) et h) du paragraphe (1) de l'article 12, les montants suivants peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition:

b) le montant à titre d'allocation à l'égard d'un puits de pétrole ou de gaz, d'une mine ou d'une concession forestière, s'il en est, qui est alloué au contribuable par règlement;

Les extraits suivants des Règlements étaient en vigueur pendant les années en cause (1964-1967):

Règlements de l'impôt sur le revenu.

1200. Pour l'application de l'alinéa b) du paragraphe (1) de l'article 11 de la Loi, les montants déterminés aux termes de la présente Partie peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition.

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

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

i moins

1201. (5) Pour l'application du présent article,

²Cette citation provient du paragraphe 2 de la déclaration modifiée.

³C'est moi qui souligne.

(d) profits reasonably attributable to the production of oil or gas from a well or bituminous sands deposit shall not include profits derived from transporting or processing the oil or gas;

(f) "production profits" in relation to a taxpayer means the aggregate of his profits reasonably attributable to the production of oil, gas, prime metal or industrial minerals from all of the resources operated by him.⁴

The method of calculation used by the plaintiff in its returns is the method which had been agreed upon in 1964 between Texaco and the National Revenue authorities in Calgary. The parties loosely called the point where production profits ceased the "fractionation point." The method was particularly applicable to Texaco's Bonnie Glen gas plant, where there was in fact a fractionation unit.⁵ At that stage, butane and propane (liquefied petroleum gases—L.P.G.'s) were removed from the substance⁶ passing through the plant.

On this appeal, Texaco upholds the "fractionation" point calculation as an alternative, but argues that in the true meaning to be given to "production", production of gas ceased not at the plant outlet where L.P.G.'s were removed, but at the final outlets in the plants where "sales" gas was sold, or made marketable, or in some cases was fed directly into pipelines (the point at which "transporting"⁷ could be said to begin).

The revenue authorities in 1966 began to have doubts about the "fractionation" formula, and a new one was proposed. The re-assessments in liti-

⁴ This paragraph did not come into the Regulations until 1969. It is applicable to the 1969 and subsequent taxation years. I have merely included it here for reference purposes.

⁵ The point marked C on Exhibit 10.

⁶ At this point in these reasons I have deliberately used the word "substance" rather than "well effluent" or "raw" or "wet" gas. I am here merely trying to describe, in order to make the issues intelligible, the various points in passing the "substance" through the plant at which it was or might be contended "production" ceased.

⁷ Paragraph 1201(5)(d) of the Regulations.

d) les bénéfiques qui peuvent raisonnablement être attribués à la production de pétrole ou de gaz d'un puits ou d'un gisement de sables bitumineux ne comprennent pas les bénéfices réalisés à l'occasion du transport ou de la transformation du pétrole ou du gaz;

f) l'expression «bénéfices de production», pour ce qui est d'un contribuable, s'entend de l'ensemble de ses bénéfices qui peuvent raisonnablement être attribués à la production de pétrole, de gaz, de métal brut ou de minéraux industriels provenant de toutes les ressources exploitées par ledit contribuable.⁴

La méthode de calcul utilisée par la demanderesse dans ses déclarations de revenu avait été arrêtée en 1964 par Texaco en accord avec les fonctionnaires du Revenu national à Calgary. Les parties désignaient le point où cessaient les bénéfices de production sous le terme peu précis de «point de fractionnement». Cette méthode s'appliquait particulièrement bien à l'usine à gaz Bonnie Glen de Texaco où il y avait en fait une unité de fractionnement.⁵ A ce stade, le butane et le propane (gaz pétroliers liquéfiés—G.P.L.) étaient extraits de la substance⁶ qui circulait dans l'usine.

Dans cet appel, Texaco soutient que le calcul fondé sur la phase de «fractionnement» est une solution de remplacement, mais prétend que selon le vrai sens du mot «production», la phase de production de gaz ne prenait pas fin à l'extraction des G.P.L., mais plutôt à la sortie des usines, là où le gaz «commercial» était vendu ou commercialisé, ou, dans certains cas, servait à l'alimentation des pipe-lines (le point où l'on pourrait dire que le «transport»⁷ commençait).

En 1966, le fisc commençait à avoir des doutes quant à la formule basée sur la phase de «fractionnement» et en proposa une nouvelle. Les nouvelles

⁴ Ce paragraphe a été ajouté aux Règlements en 1969. Il s'applique aux années d'imposition 1969 et suivantes. Je l'ai cité à titre de simple référence.

⁵ Le point identifié par la lettre C à la pièce 10.

⁶ J'ai employé volontairement à ce stade des motifs, le mot «substance» plutôt qu'«effluent du puits» ou gaz «brut» ou «riche». J'essaie simplement de décrire, afin de rendre les questions en litige intelligibles, les divers points de la circulation de la «substance» dans l'usine où l'on prétend (ou pourrait prétendre) que la «production» prend fin.

⁷ Alinéa 1201(5)d) des Règlements.

gation here depict the Minister's formula: production of gas ceases at the point where marketable oil is separated or extracted from the effluent from a gas or oil well. In the case of Texaco, the Minister says that production of gas in its plants ceases at the outlet where oil is drawn off—at "the downstream side of the inlet separators"⁸ in the plaintiff's plants. Generally speaking, and somewhat hypothetically, for the purposes of this particular case the inlet separator is the first piece of equipment or phase in the gas plant through which the substance, obtained from underground in the oil or gas field, passes. The Minister's contention, in essence, is that at that point production of oil or "gas" has ceased, processing has begun, and only the profits up to that point or stage are to be included in the calculation of depletion allowances.

So far, then, one of three points is urged as the stage at which "production profits" are to be computed. In my view there is a fourth position open in respect of the operations carried on by Texaco and described in the evidence in this case. It is that the profits from production cease once the oil or gas has been extracted from the well. In the operations carried on by Texaco, the cut-off point (for calculation of depletion allowances), on that interpretation, would be for practical purposes at the well-head, and at the well side (upstream) of any separator, be it an inlet separator in the plants, or a field separator in the field itself.

To appreciate fully the four possibilities as to where production ceases and processing or transporting begins the facts must be reviewed in more detail. The evidence in this case came mainly from well qualified engineers, all with experience in the oil and gas industry. Their testimony and opinions were based on the way in which Texaco carried on its resource operations in the years in question, the usual methods of operation carried on generally in the gas and oil industry, plus, of course, their own personal experience and opinions.

⁸ The "plant" side (as opposed to the "well" side) of the "separator" and "inlet separator" marked on Exhibit 10. Also, the "plant" side of the inlet separator shown on the schematic diagram of Texaco's Bonnie Glen plant (Exhibit 3.), of its Cynthia plant (#2 on Exhibit 4, and Exhibit 5.) and of its Willesden Green plant (Exhibit 6).

cotisations en litige illustrent cette formule: la production de gaz cesse au moment où le produit commercialisable est séparé ou extrait de l'effluent provenant d'un puits de gaz ou de pétrole. En ce qui concerne Texaco, le Ministre dit que la production de gaz dans ses usines cesse là où le pétrole est extrait—«en aval des séparateurs d'entrée»⁸ des usines de la demanderesse. En règle générale et d'un point de vue théorique, aux fins de la présente affaire, le séparateur d'entrée est la première installation ou étape dans l'usine à gaz par laquelle passe la substance tirée du sous-sol des gisements de pétrole ou de gaz. En résumé, le Ministre prétend que la production de pétrole ou de «gaz» se termine et que la transformation commence à ce point précis et que seuls les bénéfices réalisés avant cette étape (ou phase) doivent être inclus dans le calcul des allocations pour épuisement.

On nous propose donc trois points comme étape possible en fonction de laquelle doivent être calculés les «bénéfices de production». D'après moi, il y a une quatrième possibilité relativement aux opérations menées par Texaco et décrites au dossier: la production cesserait dès que le pétrole ou le gaz est extrait du puits. D'après cette interprétation, en ce qui concerne l'exploitation des usines de Texaco, la limite (aux fins du calcul des allocations pour épuisement) se situerait, à toute fin pratique, à la tête du puits et du «côté-puits» (en amont) de tout séparateur, séparateur d'arrivée dans les usines ou séparateur situé au gisement même.

Pour bien peser les quatre possibilités quant au moment où cesse la production et où commence la transformation ou transport, il faut revoir les faits plus en détail. Dans cette affaire, la preuve vient surtout d'ingénieurs très qualifiés ayant de l'expérience dans l'industrie du pétrole et du gaz. Leurs témoignages et leurs opinions étaient fondés sur la façon dont Texaco menait l'exploitation des ressources pendant la période en cause, les méthodes d'exploitation en usage dans l'industrie du gaz et du pétrole et évidemment leurs propres expériences et opinions personnelles.

⁸ Il s'agit du côté «usine» (par opposition au côté «puits») du «séparateur» et du «séparateur d'entrée», indiqués à la pièce 10. Il s'agit aussi du côté «usine» du séparateur d'entrée indiqué au schéma de l'usine Bonnie Glen de Texaco (pièce 3), de son usine Cynthia (numéro 2 à la pièce 4, et à la pièce 5) et de son usine Willesden Green (pièce 6).

At the material times, Texaco operated or had an interest in approximately 20 gas plants. These plants were located in oil or gas fields in which Texaco and others had explored for, found, and developed wells which delivered substances from the ground from which oil, natural gas, and other saleable products are recovered. In some oil and gas fields there are field separators at or near the well heads. The substance from the well is put through the field separator. At that stage, oil is separated from the rest of the effluent. The remainder of the effluent is then taken to a plant such as those operated by Texaco. The first stage there through which the effluent passes is the inlet separator which I have earlier referred to. More oil may be drawn off at this point. The remainder of the effluent continues through the plant where L.P.G.'s, pentanes + and sales gas or marketable gas are at various outlets, drawn off. Sulphur, as well, may be extracted.

In most oil and gas fields (certainly most gas fields) there is no field separator. The effluent, now outflowing from its source in the earth, is taken to the plant. The main portion of the crude or marketable oil is extracted or removed from the effluent at the inlet separator stage. The remains of the effluent stream follow the same course I have previously described.

The plaintiff called two experts, both very competent and very experienced. They described in detail the steps I have sketchily outlined above. In their view the effluent, before it passes through the field separator or the inlet separator, is not a marketable product.⁹ When the oil is taken off at the inlet separator stage the oil is, generally speak-

⁹ Texaco, at times, purchased effluent or raw gas from other operators who owned wells in the same field. The raw gas or effluent was transported to Texaco's gas plants, and put through the separating procedures described. The price paid by Texaco to the vendors was dependent on Texaco's sale price, at any particular time, at the outlets. At first glance it would appear those well operators who sold the effluent or raw gas to Texaco ceased "production" when they had extracted the effluent from the ground or delivered it to Texaco. There may, however, be other facts (not in evidence at this hearing) which could lead to a different conclusion.

Mr. Ross, called by the defendant, described the operations of Production Operators Ltd., of Saskatchewan, which owned gas decompression and dehydration facilities (a gas plant). The company did not own or operate wells. It installed the gathering

Pendant la période pertinente, Texaco exploitait environ 20 usines à gaz ou possédait une participation dans celles-ci. Elles étaient situées dans des champs pétrolifères ou de gaz où Texaco et d'autres avaient prospecté, découvert et mis en valeur des puits donnant des substances dont on pouvait extraire du pétrole, du gaz naturel et d'autres produits commercialisables. Certains champs de pétrole ou de gaz sont dotés de séparateurs aux b têtes de puits mêmes ou tout près. La substance provenant du puits passe dans le séparateur situé dans le champ. A ce stade, le pétrole est séparé du reste de l'effluent qui est alors transporté à une usine du genre de celle que gère Texaco. La première étape par laquelle passe l'effluent est le séparateur d'arrivée que j'ai déjà mentionné. A ce moment-là, on extrait encore parfois du pétrole. Le reste de l'effluent continue à circuler dans l'usine où l'on extrait, à différentes sorties, les G.P.L., les d pentanes + et les gaz vendables ou commercialisables. On peut aussi en extraire du soufre.

La plupart des champs de pétrole et de gaz (certainement la plupart des champs de gaz) ne sont pas dotés de séparateurs. L'effluent extrait du gisement souterrain est acheminé jusqu'à l'usine. La plus grande partie du pétrole brut ou commercialisable est extrait ou séparé de l'effluent dans le séparateur d'arrivée. Le reste de l'effluent poursuit sa course de la façon décrite ci-dessus.

La demanderesse a cité deux experts très compétents et possédant une vaste expérience. Ils ont décrit en détail toutes les étapes que je viens de retracer schématiquement. D'après eux, avant qu'il ne passe par le séparateur du champ ou le séparateur d'arrivée, l'effluent n'est pas un produit commercialisable⁹. Lorsque le pétrole est extrait à

⁹ Texaco achetait parfois de l'effluent ou du gaz brut à d'autres exploitants, propriétaires de puits du même champ. Le gaz brut ou l'effluent était transporté aux usines à gaz de Texaco et soumis aux phases de séparation décrites. Le prix que le vendeur obtenait de Texaco dépendait du prix de vente à la sortie d'usine fixé par Texaco à ce moment-là. A première vue, il semblerait qu'en ce qui concerne ces exploitants de puits qui vendaient l'effluent ou le gaz brut à Texaco, la «production» se limitait à l'extraction de l'effluent ou à sa livraison à Texaco. Il se peut que d'autres faits (qui ne sont pas en preuve dans cette cause) conduisent à une conclusion différente.

Ross, témoin de la défenderesse, a décrit les opérations de Production Operators Ltd., (Saskatchewan), propriétaires d'unités de décompression et de déshydratation de gaz (ou usine à gaz). La compagnie ne possédait ni n'exploitait de puits.

ing, after removal of additional water, up to specifications and therefore marketable. The remaining effluent according to them is not marketable until it has gone through further operations. These succeeding stages are, in their view, essentially production steps. They described them as the separation out of contaminants, L.P.G's, pentanes + and water. The final substance is sales gas or marketable gas. This separation is not, in their opinion, "processing" of gas. I think their professional view can be summarized as follows: in the Texaco plants (and in gas plants generally) a mixed well effluent stream is passed through the facility; by a series of simple separations, impurities are removed in order to produce a string of saleable or marketable products. From the time the effluent goes through the field separator or inlet separator until it reaches the various sales outlets (as shown for example on Exhibit 10), there is no molecular change. The equally competent expert called on behalf of the defendant agreed no molecular change occurs.

Dr. Lacey and Mr. Welch (the plaintiff's expert witnesses) take the view that for there to be processing there must be molecular change. They give as examples of processing in the petroleum industry plants which, from oil, produce tile and other petro-chemical materials. There molecular changes have taken place. Certain materials such as ammonia and fertilizer can be made from gas. This, say the plaintiff's witnesses, is done by

facilities and the plant. It gathered and compressed the effluent and delivered the sales gas for the well owners and operators. It did not purchase the effluent. It merely charged a fee for the services rendered. Again, it would, at first sight, appear (on the skeletal facts in evidence) that company was not "producing" gas. There may be other facts, however, which could change that tentative opinion.

Effluent from a well-head is therefore, in a certain context, in fact marketable. It can be purchased (Texaco), or handled and serviced (Production Operators Ltd.). Dr. Lacey and Mr. Welch (for the plaintiff) used the term marketable in the sense that, until the effluent had passed through the separating procedures at the plant, it had not become gas unless it met specifications of the purchasers, such as pipeline transmission companies, or the standards or qualities set by governments.

l'étape du séparateur d'arrivée après extraction de l'eau, il satisfait en général aux normes et peut donc être vendu. Le reste de l'effluent, d'après eux, n'est pas vendable avant de subir d'autres opérations. A leur avis, ces étapes successives sont essentiellement des étapes de production. Ils les ont décrites comme l'extraction d'impuretés, de G.P.L., de pentanes + et d'eau. Le produit final est un gaz vendable ou commercialisable. A leur avis, cette séparation n'est pas une «transformation» du gaz. Je crois que leur opinion d'experts peut être résumée comme suit: dans les usines Texaco (et les usines à gaz en général) un courant d'effluents mixtes passe à travers une usine; à l'aide d'une série de simples procédés de séparation, les impuretés sont éliminées de façon à produire un certain nombre de produits vendables ou commercialisables. Depuis le moment où l'effluent passe par le séparateur du champ ou le séparateur d'arrivée jusqu'à ce qu'il parvienne aux différents débouchés de vente (tels qu'indiqués par exemple à la pièce 10), il n'y a aucune transformation moléculaire. L'expert tout aussi compétent cité par la défenderesse a admis qu'il ne se produisait aucune transformation moléculaire.

Lacey et Welch (les témoins experts de la demanderesse) prétendent que pour conclure qu'il y a eu «transformation», il faut une transformation moléculaire. Ils donnent des exemples de «transformation» dans l'industrie pétrolière qui, avec du pétrole, produit des tuiles et d'autres produits pétrochimiques. Il y a alors transformation moléculaire. On peut utiliser le gaz pour produire certains dérivés tels les ammonia et l'engrais. Les

Elle installait le réseau de collecte et l'usine. Cette compagnie recueillait et comprimait l'effluent, puis livrait le gaz marchand pour le compte de propriétaires et exploitants de puits. Elle n'achetait pas l'effluent et se faisait simplement rémunérer pour les services rendus. Il semblerait encore, à première vue, (d'après une preuve succincte) que la compagnie ne «produisait» pas de gaz. Il se peut cependant que d'autres faits modifient cette conclusion provisoire.

Par conséquent, dans certains cas, l'effluent peut déjà être commercialisé à la tête du puits. On peut l'acheter (Texaco), ou le manutentionner et le traiter (Production Operators Ltd.). Lacey et Welch (pour la demanderesse) ont employé le terme «commercialisable» en ce sens qu'avant la séparation dans l'usine, l'effluent n'était pas encore devenu du gaz s'il ne satisfaisait pas à certaines exigences des acheteurs, telles les compagnies de transport par canalisation, ou aux normes de qualité établies par les gouvernements.

molecular change. In their view it is "processing" of gas, in the true and correct technical sense.

Mr. Ross, for the defendant, expressed his professional opinion that according to common usage in the oil and natural gas business in Canada, the word "processing" covers the things done to the effluent once it is brought into a gas plant. Production, in his view, ceases at the downstream side of the inlet separator. Dr. Lacey and Mr. Welch, on the other hand, assert production ceases only at the sales outlets.

Expert opinions such as those given by these three gentlemen are, of course, very helpful. In this case they point up, at the same time, an apparent difference of view in the oil and gas industry as to the meaning of "production". My problem is, unfortunately, not to decide which of the two professional views is, in the industry and professions, the better one. It is to determine what the legislators meant by the words "profits reasonably attributable to the production ..." as they appear in Regulation 1201(2)(a).

I think it convenient to review some of the legislative history. The *Income War Tax Act* provided for an exhaustion allowance or deduction as the Minister might deem fair and just (paragraph 5(1)(a)). There was no mention of profits from production as the basis for calculation. The 1948 *Income Tax Act*,¹⁰ paragraph 11(1)(b) provided for the deduction of "... such amount as an allowance in respect of an oil or gas well ... as is allowed to the taxpayer by Regulation ..." Section 1201 (Part XII) of the S. and R. Consolidation of 1949 authorized an allowance of 33⅓% of the "... profits ... reasonably attributable to the production of oil or gas from the well." Effective September 22, 1954 the former Part XII was revoked and new regulations substituted. The material parts of Regulation 1201(1) authorized a deduction of "33⅓% of ... the aggregate of the profits ... reasonably attributable to the production of oil, gas ... from such wells ..." Part XII was re-enacted once more (P.C. 1957—1718 dated December 23, 1957). The relevant parts of Part XII in force during 1964 to 1967 are the same as

témoins de la demanderesse disent qu'on les obtient grâce à une transformation moléculaire. D'après eux, il s'agit bien alors d'une «transformation» du gaz au sens technique, véritable et correct.

^a Ross, pour la défenderesse, a donné son opinion professionnelle selon laquelle, d'après l'usage commun dans le commerce du pétrole et du gaz naturel au Canada, le mot «transformation» comprend tout ce que subit l'effluent après son arrivée dans l'usine à gaz. D'après lui, la production cesse en aval du séparateur d'arrivée. Lacey et Welch, en revanche, affirment que la production ne cesse qu'aux débouchés de vente.

^c Les trois expertises sont évidemment très utiles. En l'espèce, elles révèlent aussi des points de vue différents quant à la signification du terme «production» dans l'industrie du pétrole et du gaz. Malheureusement pour moi, je n'ai pas à décider lequel de ces deux points de vue professionnels est le meilleur dans l'industrie et le métier. Il me faut déterminer ce que le législateur voulait dire en utilisant les mots «bénéfices ... qui peuvent raisonnablement être attribués à la production ...» au règlement 1201(2)(a).

Il serait utile de revoir une partie de l'historique de la Loi. La *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* prévoyait une déduction ou une provision pour épuisement selon que le Ministre pouvait l'estimer équitable et juste (alinéa 5(1)(a)). On ne mentionnait pas les bénéfices tirés de la production à titre de base de calcul. Dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948¹⁰, l'alinéa 11(1)(b) permettait de déduire «... Le montant à titre d'allocation à l'égard d'un puits de pétrole ou de gaz ... qui est consenti au contribuable aux termes des règlements ...». Dans la refonte des Lois et Règlements de 1949, l'article 1201 (partie XII) autorisait une déduction de 33⅓ p. 100 des «... bénéfices ... qui peuvent raisonnablement être attribués à la production d'huile ou de gaz du puits.» Le 22 septembre 1954, l'ancienne partie XII a été abrogée et remplacée par de nouveaux règlements. Les parties importantes du règlement 1201(1) autorisaient une déduction de «33⅓ p. 100 de ... l'ensemble de ses bénéfices ... qui peuvent raisonnablement être attribués à la production d'huile, de gaz ... de tels puits ...». La partie XII a été modifiée de nouveau

¹⁰ S.C. 1948, c. 52.

¹⁰ S.C. 1948, c. 52.

those enacted in 1957. I have set them out earlier in these reasons. The expression "production profits" did not find its way into the Regulations until 1969.

The defendant, in support of its contention that the separating functions performed in the gas plants were processing rather than production, relied on definitions found in the *Alberta Oil and Gas Conservation Act*¹¹, particularly those relating to "gas."

From the 1957 statute, I extract the following:

"gas" means natural gas both before and after it has been subjected to any processing, and includes all fluid hydrocarbons not defined as oil;

"oil" means crude oil and all other hydrocarbons, regardless of gravity, that are or can be recovered in liquid form from a pool through a well by ordinary production methods;

"processing plant" means any plant for the processing of gas produced from more than one well for the extraction from the gas of hydrogen sulphide, water vapour, natural gasoline, other hydrocarbons or other substances;

In the 1963 amendments, the following definitions appear:

"condensate" means a mixture mainly of pentanes and heavier hydrocarbons that may be contaminated with sulphur compounds, that is recovered or is recoverable at a well from an underground reservoir and that is gaseous in its virgin reservoir state but is liquid at the conditions under which its volume is measured or estimated;

"crude oil" means a mixture mainly of pentanes and heavier hydrocarbons that may be contaminated with sulphur compounds, that is recovered or is recoverable at a well from an underground reservoir and that is liquid at the conditions under which its volume is measured or estimated, and includes all other hydrocarbon mixtures so recovered or recoverable except raw gas or condensate;

"gas" means raw gas or marketable gas or any constituent of raw gas, condensate or crude oil that is recovered in processing and that is gaseous at the conditions under which its volume is measured or estimated;

"marketable gas" means a mixture mainly of methane originating from raw gas, if necessary through the processing of the raw gas for the removal or partial removal of some constituents, and which meets specifications for use as a domestic, commercial or industrial fuel or as an industrial raw material;

(C.P. 1957—1718, en date du 23 décembre 1957). Les parties pertinentes de la partie XII en vigueur de 1964 à 1967 sont les mêmes que celles qui ont été adoptées en 1957. Je les ai déjà citées dans ces motifs. L'expression «bénéfices de production» n'a été introduite dans les règlements qu'en 1969.

A l'appui de la prétention selon laquelle la séparation effectuée dans les usines à gaz relevait de la transformation et non de la production, la défendresse s'est fondée sur certaines définitions de la *Oil and Gas Conservation Act* (Alberta)¹¹, plus particulièrement celles qui ont rapport au «gaz».

Je tire les extraits suivants de la Loi de 1957:

[TRADUCTION] «gaz» désigne le gaz naturel avant et après toute transformation et comprend tous les hydrocarbures fluides autres que le pétrole;

«pétrole», désigne le pétrole brut et tout autre hydrocarbure, quelle qu'en soit la densité, extrait ou pouvant être extrait, sous forme liquide, d'un gisement par un puits, à l'aide de méthodes habituelles de production;

«usine de transformation» désigne toute usine pour la transformation du gaz produit par plusieurs puits pour en extraire l'hydrogène sulfuré, la vapeur d'eau, l'essence naturelle, d'autres hydrocarbures ou substances;

Les définitions suivantes ont été ajoutées dans les modifications de 1963:

[TRADUCTION] «condensat» désigne un mélange composé surtout de pentanes et d'hydrocarbures plus denses qui pourrait être contaminé de composés sulfureux, qui est récupéré ou récupérable au puits d'un gisement souterrain et qui, à l'état vierge dans le gisement, est gazeux, mais qui est liquide dans les conditions où on en mesure ou évalue le volume;

«pétrole brut» désigne un mélange composé surtout de pentanes et d'hydrocarbures plus denses qui peut être contaminé de composés sulfureux, récupéré ou récupérable par un puits d'un gisement souterrain et qui est liquide dans les conditions où on en mesure ou évalue le volume et comprenant tout autre mélange d'hydrocarbure ainsi récupéré ou récupérable à l'exception du gaz brut ou du condensat;

«gaz» désigne le gaz brut ou le gaz commercialisable ou tout constituant de gaz brut, de condensat ou de pétrole brut récupéré lors de la transformation et qui est gazeux dans les conditions où on en mesure ou évalue le volume;

«gaz commercialisable» désigne un mélange composé surtout de méthane provenant de gaz brut, si nécessaire par l'élimination partielle ou totale de certains constituants du gaz brut, et qui satisfait à certaines normes pour son utilisation comme fuel domestique, commercial ou industriel ou comme matière première dans l'industrie;

¹¹ *S. Alta*, 1957, c. 63 as amended by *S. Alta*, 1963, c. 42.

¹¹ *S.A.*, 1957, c. 63, modifié par *S.A.*, 1963, c. 42.

“natural gas liquids” means propane, butanes or pentanes plus, or a combination of them, obtained from the processing of raw gas or condensate;

“oil” means condensate or crude oil, or a constituent of raw gas, condensate or crude oil that is recovered in processing, that is liquid at the conditions under which its volume is measured or estimated;

“pentanes plus” means a mixture mainly of pentanes and heavier hydrocarbons which ordinarily may contain some butanes and which is obtained from the processing of raw gas, condensate or crude oil;

“processing plant” means a plant for the extraction from gas of hydrogen sulphide, helium, ethane, natural gas liquids or other substances, but does not include a well head separator, treater or dehydrator;

“raw gas” means a mixture containing methane, other paraffinic hydrocarbons, nitrogen, carbon dioxide, hydrogen sulphide, helium and minor impurities, or some of them, which is recovered or is recoverable at a well from an underground reservoir and which is gaseous at the conditions under which its volume is measured or estimated;

“separator” means an unfired apparatus specifically designed and used for separating gas and water from condensate or crude oil, but does not include a dehydrator;

The definitions in the Alberta legislation are of some assistance but they cannot be conclusive as to the meaning of the words “gas” or “production” or “processing” as used in the federal regulations in effect during the years under scrutiny here. I think one can say that if the general tenor of the Alberta *Oil and Gas Conservation Act* definitions were imported into Part XII of the *Income Tax Regulations*, the procedures carried out in the Texaco plants could not be said to be “production” of gas.¹² The purpose of the Alberta legislation was, however, quite different from the taxing purposes (and allowances) of Part XII of the Regulations. Some of the other provinces have statutes and regulations concerning oil and gas activities. Their definitions of terms similar to those in the Alberta statute vary.¹³ The purpose or object of each statute must be, as well, kept in mind.

¹² A number of the definitions found in the Alberta legislation were put by the defence to witnesses for the plaintiffs. Most of them were from the 1963 amendments. Part XII of the *Income Tax Regulations* (applicable to the taxation years here) was enacted in 1957. If the drafter of the federal regulations had any provincial usages or statutes in mind at all, it could only be the relatively few definitions in the 1957 Alberta Act.

¹³ I have not traced the legislation in other provinces back to 1957. I merely list the present statutes as illustrations of

«liquides extraits du gaz naturel» désigne le propane, les butanes ou pentanes supérieurs, ou un mélange de ceux-ci obtenu par la transformation du gaz brut ou du condensat;

«pétrole» désigne le condensat ou le pétrole brut ou un constituant de gaz brut, condensat ou pétrole brut récupéré dans la transformation qui est liquide dans les conditions où on en mesure ou évalue le volume;

«pentanes supérieurs» désigne un mélange composé surtout de pentanes et d'hydrocarbures supérieurs qui contiennent généralement des butanes et qu'on obtient par la transformation du gaz brut, du condensat ou du pétrole brut;

«usine de transformation» désigne une usine où l'on extrait du gaz l'hydrogène sulfuré, l'hélium, l'éthane, les liquides extraits du gaz naturel et autres substances, mais ne comprend pas un séparateur à la tête de puits, un purificateur ou un déshydrateur;

«gaz brut» désigne un mélange composé de méthane, d'autres hydrocarbures paraffiniques, de nitrogène, d'anhydride carbonique, d'hydrogène sulfuré, d'hélium et d'impuretés mineures, ou d'un certain nombre de ces composants qui est récupéré ou récupérable par un puits d'un gisement souterrain et qui est gazeux dans les conditions où l'on en mesure ou évalue le volume;

«séparateur» désigne un appareil non soumis à la flamme, conçu spécialement et utilisé pour séparer le gaz et l'eau du condensat ou pétrole brut, mais ne comprenant pas un déshydrateur;

Les définitions de la loi albertaine nous aident un peu mais ne peuvent être déterminantes quant à la signification des mots «gaz», «production» ou «transformation» tels qu'employés dans les règlements fédéraux en vigueur pendant les années qui nous intéressent. Je crois pouvoir dire que si l'on transposait le sens général des définitions de la *Oil and Gas Conservation Act* de l'Alberta dans la partie XII des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, les activités des usines de Texaco ne pourraient être considérées comme relevant de la «production» de gaz¹². Cependant le but de la loi albertaine était tout à fait différent de celui de la Partie XII des Règlements traitant d'imposition (et de déduction). D'autres provinces ont des lois et des règlements relatifs à l'industrie du pétrole et du gaz. Leurs définitions des termes équivalents à ceux de la loi albertaine varient.¹³ Il faut aussi tenir compte du but ou de l'objet de chaque loi.

¹² Un certain nombre de définitions qu'on retrouve dans la loi albertaine ont été soumises par la défense à des témoins de la demanderesse. La plupart provenaient des modifications de 1963. La partie XII des *Règlements de l'impôt sur le revenu* (applicable aux années d'imposition en cause) a été adoptée en 1957. Si le rédacteur des règlements fédéraux avait à l'esprit des lois ou usages provinciaux, ce ne pouvait être que les quelques définitions de la loi albertaine de 1957.

¹³ En ce qui concerne les autres lois provinciales, je n'ai pas commencé en 1957. J'énumère donc les lois actuelles pour

I go back to the language used in paragraphs 1201(2)(a) and 1201(5)(d) of the Regulations. Applying it to this plaintiff and this case, the allowable deduction (1201(2)(a)) is calculated on the profits reasonably attributable to “the production of [the] oil ... [and] ... gas ... from ... the resources [oil or gas wells] ... operated by [Texaco].” I note the language in the first paragraph referred to does not specifically include gas plants in the meaning of “resource”. In my view, plants such as those operated by Texaco, are not included by implication in resource, or oil or gas wells. When one is dealing with particular resources described as oil or gas wells, or bituminous sands deposits, paragraph 1201(5)(d) must be considered. Again applying it to this plaintiff and this case, the profits referred to must be reasonably attributable to “... the production of oil or gas from ... [the wells].” There is no reference to production of gas from or by means of gas plants. Again, I do not think the language used is capable of the inclusion of plants, by the test of plain ordinary meaning, or by necessary implication.

In my opinion, the “production of oil [or] gas”, in this suit, means the bringing forth, or into existence and human realization, from underground, a basic substance containing gas, and at the same time, other matter. Whether it is basically oil or basically gas that is discovered and brought forth, or whether it is an oil well as distinguished from a gas well, is, I think, perhaps a matter of measurement, or the bestowing of a sensible appellation on the particular substance

variations in the legislative meaning to be given to many terms in the oil and gas business.

Oil and Gas Conservation Act, R.S.A. 1970, c. 267 and amendments. (The definitions in the revision are substantially the same as those in the 1963 amendments.) *Petroleum and Natural Gas Act*, S.B.C. 1965, c. 33 and amendments. *The Mines Act*, R.S.M. 1970, c. M.160 and amendments. *Oil and Gas Conservation Act*, R.S.S. 1965, c. 360 and amendments. *Oil and Gas Conservation Regulations*, 1969 (Sask.) and amendments. *Petroleum and Natural Gas Regulations*, 1969 (Sask.) and amendments. *Petroleum Resources Act*, S.O. 1971, c. 94 and amendments. *Ontario Energy Board Act*, R.S.O. 1970, c. 312 and amendments.

For examples of Federal legislation, see: *National Energy Board Act*, R.S.C. 1970, c. N-6 (particularly the French and English definitions of “gas”).

Je me réfère au libellé des alinéas 1201(2)a) et 1201(5)d) des Règlements. Si on l’applique à la présente demanderesse, la déduction permise (1201(2)a)) est calculée en fonction des bénéfices qui peuvent raisonnablement être attribués à «la production de pétrole ... [et] ... gaz ... provenant ... des ressources [puits de pétrole ou de gaz] ... exploitées par [Texaco].» Je remarque que les termes du premier alinéa cité n’incluent pas spécifiquement les usines à gaz dans la définition de «ressources». D’après moi, les usines telles que celles qu’exploite Texaco, ne sont pas comprises implicitement dans «ressources» ni dans «puits de pétrole ou de gaz». Quand on traite de ressources précises décrites comme des puits de pétrole ou de gaz, de gisements de sables bitumineux, on doit tenir compte de l’alinéa 1201(5)d). Encore une fois, si on l’applique à la demanderesse en l’espèce, les bénéfices doivent pouvoir raisonnablement être attribués à «... la production de pétrole ou de gaz ... [des puits].» On ne mentionne aucunement la production de gaz provenant d’usines à gaz. Encore une fois, je ne crois pas que, selon le critère de l’usage courant ou par voie de déduction, les termes employés puissent inclure les usines.

A mon avis, l’expression «production de pétrole [ou] de gaz» dans la présente action désigne l’extraction de gisements souterrains et mise à la disposition de l’homme d’une substance primaire qui contient du gaz ainsi que d’autres matières. Que ce soit surtout du pétrole ou surtout du gaz que l’on découvre et extrait du sol, que ce soit un puits de pétrole plutôt qu’un puits de gaz, ce n’est là qu’une question de mesure ou une manière de donner un nom convenable à cette substance parti-

illustrer les différences entre les définitions législatives de plusieurs termes utilisés dans l’industrie du pétrole et du gaz.

Oil and Gas Conservation Act, R.S.A. 1970, c. 267 et ses modifications. (Ses définitions sont essentiellement les mêmes que celles des modifications de 1963.) *Petroleum and Natural Gas Act*, S.B.C. 1965, c. 33 et ses modifications. *The Mines Act*, R.S.M. 1970, c. M.160 et ses modifications. *Oil and Gas Conservation Act*, R.S.S. 1965, c. 360 et ses modifications. *Oil and Gas Conservation Regulations*, 1969 (Sask.) et ses modifications. *Petroleum and Natural Gas Regulations*, 1969 (Sask.) et ses modifications. *Petroleum Resources Act*, S.O. 1971, c. 94 et ses modifications. *Ontario Energy Board Act*, R.S.O. 1970, c. 312 et ses modifications.

Pour des exemples de lois fédérales, voir: *Loi sur l’Office national de l’énergie*, S.R.C. 1970, c. N-6 (plus particulièrement les définitions française et anglaise de «gaz»).

(be it energy, or fuel, or something else) or source, which, or from which, the substance is recovered in the largest relative volume.

Counsel have not been able to refer me to any previous decisions of real assistance on the interpretation of these particular words in Regulation 1201. I, too, have been unable to find any cases. In *Home Oil Company Ltd. v. M.N.R.*¹⁴ Regulation 1201 as it read in 1949 and 1950 was under consideration. The words "profits . . . reasonably attributable to the production of oil or gas . . ." were in the Regulation. The Supreme Court did not have to deal with the particular point before me, but Rand J. did refer to "producing" wells in contradistinction to non-producing wells or dry holes. In the subsequent case, *M.N.R. v. Imperial Oil Ltd.*¹⁵ (where the words quoted were carried into the regulations applicable to 1951) Martland J., dissenting in part, said at page 760:

The purpose of s. 11(1)(b) of the Act is to provide a depletion allowance in respect of a wasting asset, one such asset being oil or gas produced from an operating well. Under Regulation 1201, in the case of an oil or gas well, such allowance is determined on the basis of a percentage of the profits reasonably attributable to the production of oil or gas from such a well.

As I see it, the purpose of subs. (5) of Regulation 1201 is to require that, in computing the profits attributable to the production of oil or gas from operating wells, account must be taken of any amounts expended for exploration and drilling in relation to such wells, which have been included in the aggregate of costs deducted by a taxpayer in computing income under the authority of s. 53.

In the *Imperial Oil* case, as in the *Home Oil* case, the Court was not called on, nor was it attempting to interpret "production of oil or gas." While the language employed in those two decisions cannot be said to be authority for the meaning of "production" which I have ventured, it lends some weight to the popular usage of "production" in the sense of bringing in a successful well, obtaining from underground pools or reservoirs commercially marketable (at some stage) oil or gas, as opposed to water or nothing.

¹⁴ [1955] S.C.R. 733.

¹⁵ [1960] S.C.R. 735.

culière (que ce soit de l'énergie, du fuel ou autre chose) ou source correspondant à la substance extraite dont le volume est proportionnellement le plus important.

^a Les avocats n'ont pu me citer aucune décision antérieure qui puisse vraiment m'aider à interpréter ces mots précis du règlement 1201, et je n'ai pas eu plus de succès qu'eux. L'affaire *Home Oil Company Ltd. c. M.N.R.*¹⁴, traite du règlement 1201, tel que rédigé en 1949 et 1950. On y trouvait les mots «bénéfices . . . qui peuvent raisonnablement être attribués à la production d'huile ou de gaz . . .». La Cour suprême n'avait pas à trancher la question qui m'est soumise en l'espèce, mais le juge Rand parlait de puits «productifs» en opposition aux puits non productifs ou secs. Dans l'affaire suivante, *M.N.R. c. Imperial Oil Ltd.*¹⁵ (où les expressions citées ont été incorporées aux règlements applicables en 1951), le juge Martland, dissident en partie, disait à la page 760:

[TRADUCTION] Le but de l'art. 11(1)(b) de la Loi est de prévoir une allocation pour épuisement à l'égard d'un actif périssable, dont le pétrole ou le gaz tirés d'un puits exploité. En vertu du règlement 1201, dans le cas d'un puits de pétrole ou de gaz, cette allocation est calculée en fonction d'une fraction des bénéfices qui peuvent raisonnablement être attribués à la production de pétrole ou de gaz d'un tel puits.

D'après moi, le but du par. (5) du règlement 1201 est d'exiger que, dans le calcul des bénéfices attribuables à la production de pétrole ou de gaz des puits exploités, on tienne compte de toute dépense engagée aux fins d'exploration et de forage relativement à ces puits et qui a été incluse dans l'ensemble des coûts déduits par un contribuable dans le calcul de son revenu en vertu de l'art. 53.

^g Dans l'affaire *Imperial Oil*, comme dans l'affaire *Home Oil*, la Cour n'avait pas à interpréter l'expression «production de pétrole ou de gaz» et elle ne tentait pas de le faire. Bien qu'on ne puisse dire que le langage employé dans ces deux décisions fait jurisprudence quant à la définition de «production» que j'ai proposée, il vient confirmer l'usage courant du mot «production», c.-à-d. le fait de mettre un puits en exploitation, de tirer de bassins ou gisements souterrains du pétrole ou du gaz commercialisable et rentable, (à un moment donné) et non de l'eau ou rien.

¹⁴ [1955] R.C.S. 733.

¹⁵ [1960] R.C.S. 735.

On this first issue I conclude, therefore, that production of gas by Texaco ceased at the well-head, or to put it another way, at the upstream side of any separator, be it a field separator, or an inlet separator in Texaco's gas plants.

My conclusion may, for all I know, cause difficulty in precise calculation of profits.¹⁶ It may be more convenient, and easier from an arithmetic point of view, to determine the profits attributable to production at the downstream side of the inlet separator (as contended by the defendant) or at the fractionation point or, alternatively, the sales outlets (as contended by the plaintiff). Convenience or ease in making arithmetical calculations cannot, however, influence the meaning to be assigned to the phrase here in controversy. It seems to me the drafter of the regulation had that imprecision of calculation in mind when he described the profits as "reasonably attributable to". (My underlining).

The second issue, as I have recounted, is concerned with the calculation of the amount of "branch tax" the plaintiff should pay. The relevant section of the statute is subsection 110B(1):

110b. (1) Every non-resident corporation carrying on business in Canada at any time in a taxation year shall, on or before the day on or before which it is required to file a return of income under Part I for the year, pay a tax equal to 15% of the amount by which

(a) its taxable income earned in Canada for the year determined in accordance with Division D of Part I, exceeds

(b) the aggregate of

(i) the tax payable by it under Part I for the year,

(ii) any income taxes payable by it to the government of a province in respect of the year, to the extent that such taxes were not deductible under Part I in computing its income for the year from the businesses carried on by it in Canada, and

(iii) such amount as an allowance in respect of net increases in its capital investment in property in Canada as is allowed by regulation.

Subparagraph (iii) is particularly material.

¹⁶ I have not overlooked the words of Judson J. at page 749 of the *Imperial Oil Ltd.* case:

No company makes an actual profit merely by producing oil. There is no profit until the oil is sold.

Quant à la première question, je conclus donc que la production de gaz par Texaco cessait à la tête de puits, ou en d'autres termes, en amont de tout séparateur, qu'il soit situé sur le champ ou à l'entrée des usines à gaz de Texaco.

Il se peut fort bien que ma conclusion cause des difficultés dans le calcul précis des revenus.¹⁶ Il serait peut-être plus opportun, et plus facile du point de vue arithmétique, de déterminer les bénéfices pouvant être attribués à la production en aval du séparateur d'arrivée (comme le soutient la défenderesse) ou au point de fractionnement ou encore aux points de vente (comme le soutient la demanderesse). La commodité ou la facilité du calcul arithmétique ne peut cependant influencer l'interprétation de l'expression qui fait l'objet du litige. Il me semble que le rédacteur des Règlements était conscient des difficultés de calcul lorsqu'il a décrit les bénéfices comme «pouvant raisonnablement être attribués à». (C'est moi qui souligne).

Comme je l'ai déjà mentionné, la deuxième question concerne le calcul du montant de «l'impôt payable par une corporation non résidente» que devrait payer la demanderesse. L'article pertinent de la Loi est le paragraphe 110B(1).

110b. (1) Toute corporation non résidente exerçant des affaires au Canada à quelque époque dans une année d'imposition doit, au plus tard à la date à laquelle ou avant laquelle elle est tenue de produire une déclaration de son revenu en vertu de la Partie I pour l'année, payer un impôt égal à 15 p. 100 du montant par lequel

a) son revenu imposable gagné au Canada pour l'année déterminée conformément à la Section D de la Partie I,

excède

b) l'ensemble

(i) de l'impôt payable par elle aux termes de la Partie I pour l'année,

(ii) de tous impôts sur le revenu payables par elle au gouvernement d'une province à l'égard de l'année, dans la mesure où ces impôts n'étaient pas déductibles selon la Partie I dans le calcul de son revenu pour l'année provenant des affaires exercées par elle au Canada, et

(iii) de tel montant à titre d'allocation concernant les accroissements nets de ses fonds placés dans des biens au Canada que permettent les règlements.

Le sous-alinéa (iii) est particulièrement pertinent.

¹⁶ Je n'ai pas négligé cette remarque du juge Judson à la page 749 de l'affaire *Imperial Oil Ltd.*:

[TRADUCTION] Aucune compagnie ne réalise un bénéfice réel en produisant simplement du pétrole. Il n'y a aucun bénéfice jusqu'à ce que le pétrole soit vendu.

In this case the problem arises by virtue of subsection 808(2) of the Regulations which purports to define "capital investment" of a taxpayer in property at a particular time. I set out only the relevant portion:

808. (2) For the purposes of this section, "capital investment of the taxpayer in property" at a particular time means an amount equal to the aggregate of

(a) the aggregate of the undepreciated capital cost to the taxpayer of depreciable property of each prescribed class at that time,

(b) the cost to the taxpayer of land (except land the cost of which is or was deductible in computing the taxpayer's income or land that is included in the taxpayer's inventory), owned by it at that time that is not depreciable property, and

(c) the capital cost to the taxpayer of depreciable property owned by it at that time that is not included in paragraph (a), in respect of which a deduction has been allowed under Part XVII,

Paragraph (b) is particularly material.

Before January 1, 1961 and up to December 31, 1967 the plaintiff had acquired oil and gas properties at considerable cost. In the years 1964 to 1967 inclusive a number of those oil and gas properties had been surrendered to their owners or abandoned. The plaintiff received nothing on the surrender or abandonment. For the taxation years in question the Minister, in calculating the allowance to the plaintiff in respect of net increases in its capital investment in property, deducted the value of the abandoned or surrendered properties. The result of that treatment was to decrease the plaintiff's net capital investment at the material times. The Minister relied on Regulation 808(2) in support of his view. The plaintiff's main attack on the Minister's position is that Regulation 808(2) is *ultra vires* because it is inconsistent with the intent of subsection 110B(1). In my view this objection is conclusively met by the decision in *M.N.R. v. Imperial Oil Ltd.*¹⁷ In that case it was argued that the Regulation determining the amount of deductible depletion allowance was not authorized by the statute and therefore ineffective. Judson J. in rendering the judgment of himself, Taschereau and Locke approved the reasoning of the trial court as follows at pages 743-744:

Dans la présente affaire, le problème résulte du paragraphe 808(2) des Règlements qui définit le «capital investi» par un contribuable en biens à une époque particulière. Je cite les extraits pertinents:

808. (2) Aux fins du présent article, l'expression «capital investi par le contribuable en biens» à une époque particulière signifie un montant égal à l'ensemble

a) du total du coût en capital non déprécié, pour le contribuable, des biens susceptibles de dépréciation de chaque catégorie prescrite, à cette époque,

b) du coût, pour le contribuable, de terrains (sauf les terrains dont le coût est ou était déductible dans le calcul du revenu du contribuable ou les terrains compris dans l'inventaire du contribuable), lui appartenant à cette époque et ne constituant pas des biens susceptibles de dépréciation, et

c) du coût en capital, pour le contribuable, des biens susceptibles de dépréciation lui appartenant à cette époque, qui ne sont pas compris dans l'alinéa a) et qui ont fait l'objet d'une déduction en vertu de la Partie XVII,

d) L'alinéa b) est particulièrement important.

Avant le 1^{er} janvier 1961 et jusqu'au 31 décembre 1967, la demanderesse avait acquis des propriétés de pétrole et de gaz à un prix très élevé. De 1964 à 1967 inclusivement, un certain nombre de ces propriétés de pétrole et de gaz ont été cédées à leur propriétaire ou abandonnées. La demanderesse n'a rien reçu au moment de la cession ou de l'abandon. Pour les années d'imposition en question, dans le calcul de la déduction de la demanderesse à l'égard d'augmentations nettes du capital investi en biens, le Ministre a soustrait la valeur des propriétés abandonnées ou cédées. Le résultat de cette décision fut de diminuer le montant net du capital investi de la demanderesse aux époques en cause. Le Ministre se fondait sur le règlement 808(2). La demanderesse prétend principalement dans son attaque contre la théorie du Ministre que le règlement 808(2) est *ultra vires* parce qu'incompatible avec le but visé par le paragraphe 110B(1). D'après moi, la décision dans l'affaire *M.N.R. c. Imperial Oil Ltd.*¹⁷ élimine cet argument. Dans cette affaire, on prétendait que le règlement fixant le montant déductible de l'allocation pour épuisement n'était pas autorisé par la Loi, et donc, inopérant. Aux pages 743 à 744, le juge Judson, dans un jugement auquel souscrivaient les juges Taschereau et Locke, a confirmé dans les termes que voici le raisonnement du tribunal de première instance:

¹⁷ [1960] S.C.R. 735.

¹⁷ [1960] R.C.S. 735.

Consequently, it is argued, subs. (4) of the 1951 regulation, in purporting to require the deduction of the aggregate of losses reasonably attributable to the production of oil or gas from all wells operated by the taxpayer from the profits referred to in subs. (1), is not authorized by the Statute and is ineffective. This argument was rejected in the following passage of the reasons for judgment of the learned President ([1959] C.T.C. at p. 50):

The power to enact a regulation determining the amount of the deductible allowance permitted by Section 11(1)(b) of the Act and the base for its computation was granted in the broadest terms and I cannot see any limitation of it such as counsel suggests. The section of the Act does not specify what the base for the computation of the allowance should be or its amount. Thus, it was permissible to fix the profits reasonably attributable to the production of oil or gas as the base for the computation of the allowance and 33½ per cent of such base as its amount, as subsection (1) did. But it was also permissible to define such profits for application in cases where a taxpayer operated more than one well and some of the wells were loss producing, even if such definition altered the base fixed by subsection (1), as subsection (4) did. It contains a statutory definition of the profits referred to in subsection (1) for use in the cases stated in it. I see no objection to such a definition for use in the circumstances specified. In my opinion, subsection (4) is within the authority of Section 11(1)(b) of the Act. That being so, it is unnecessary to consider the question of its severability.

I agree with this in full and have nothing to add.

Ritchie and Cartwright JJ. (dissenting in part) concurred on this point at page 756.

In my opinion the impugned Regulation here is *intra vires* subparagraph 110B(1)(b)(iii). The power to define the amount of the allowance is unrestricted.

Alternatively, the plaintiff contends that if the Regulation is held to be *intra vires* then the Regulation should be interpreted to mean that in calculating a net increase in capital investment the ultimately surrendered lands should not be part of the initial year-end base balance and therefore not a part of the assets in any later years. It is said this interpretation would exclude "irrelevant surrenders of worthless lands" and "would not have the effect of eliminating true increases in capital investment and thereby nullifying the statutory intention."

[TRADUCTION] On prétend qu'en conséquence, le par. 4 du règlement de 1951, parce qu'il exige la déduction de l'ensemble des pertes qui peuvent raisonnablement être attribuées à la production de pétrole ou de gaz de tous les puits exploités par le contribuable des bénéfices mentionnés au par. (1) n'est pas autorisé par la Loi et est inopérant. Cet argument a été rejeté dans l'extrait suivant des motifs du jugement du savant président ([1959] C.T.C. à la page 50):

Le pouvoir d'adopter un règlement pour fixer le montant de la déduction accordée par l'article 11(1)(b) de la Loi ainsi que sa base de calcul a été conféré en des termes très larges et je ne vois aucune des restrictions dont parle l'avocat. L'article de loi ne spécifie pas quelle devrait être la base de calcul de la déduction, ni son montant. Par conséquent, il était permis de prendre comme base de calcul de la déduction les bénéfices qui peuvent raisonnablement être attribués à la production de pétrole ou de gaz et 33½ pour cent de cette base pour en déterminer le montant, comme le fait le paragraphe (1). Mais il était également permis de définir ces bénéfices (comme le faisait le paragraphe (4)) aux fins d'application aux cas où un contribuable exploitait plus d'un puits, dont certains à perte, même si cette définition modifiait la base de calcul établie par le paragraphe (1). Le paragraphe (4) contient une définition légale des bénéfices mentionnés au paragraphe (1) applicable aux cas qui y sont prévus. Je n'ai aucune objection à l'égard d'une telle définition qui doit être utilisée dans des circonstances spécifiquement prévues. D'après moi, le paragraphe (4) est dans les limites de la compétence conférée par l'article 11(1)(b) de la Loi. Cela étant, il est inutile d'étudier la question de sa disjonction.

Je suis tout à fait d'accord avec ce qui précède et je n'ai rien à y ajouter.

Les juges Ritchie et Cartwright (dissidents en partie) étaient d'accord sur ce point (page 756).

D'après moi, le règlement attaqué est *intra vires* du sous-alinéa 110B(1)(b)(iii). Le pouvoir de fixer le montant de la déduction est illimité.

Subsidiairement, la demanderesse prétend que si le règlement est déclaré *intra vires*, il doit alors être interprété de sorte que lors du calcul de l'accroissement net du capital investi, les terrains finalement cédés ne devraient pas être inclus dans le solde de la fin d'année initiale et, par conséquent, ne pas faire partie des actifs d'aucune année postérieure. On dit que cette interprétation exclurait «les cessions non pertinentes de terrains sans valeur» et «n'aurait pas pour effet d'éliminer les véritables accroissements de capital investi, ni de neutraliser ainsi le but de la Loi.»

While the interpretation sought is ingenious, and has a certain amount of attraction, it necessitates, in my view, reading into Regulation 808(2) some language which is not there. The plaintiff would seek to add to paragraph (b) words so it would read (in effect) "the cost to the taxpayer of land[s] owned . . . by it at that time that were also owned at the end of 1960." In my view the words in paragraph (b) are plain and unambiguous and must be given their ordinary meaning. The interpretation sought by the plaintiff would destroy the plain meaning of that paragraph.

The appeal in respect of the branch tax issue is therefore dismissed.

In the result therefore the action by the plaintiff is dismissed. The assessment by the Minister of National Revenue for the years in question is referred back to the Minister for re-assessment, in respect of depletion allowances, on the basis set out in these reasons. The substantial success is that of the defendant. She is entitled to her costs.

Bien que l'interprétation désirée soit ingénieuse et attrayante elle implique l'addition au règlement 808(2), de termes qui ne s'y trouvent pas. La demanderesse chercherait à modifier l'alinéa b) de manière à spécifier en fait le «coût pour le contribuable de terrain[s] . . . lui appartenant à cette époque et qu'il détenait à la fin de 1960». D'après moi, les termes de l'alinéa b) sont clairs et nullement ambigus; on doit leur donner leur signification ordinaire. L'interprétation proposée par la demanderesse détruirait la signification claire de cet alinéa.

Par conséquent, l'appel à l'égard de la question de l'impôt sur la corporation non résidente est rejeté.

L'action de la demanderesse est donc rejetée. La cotisation du ministre du Revenu national pour les années en question lui est renvoyée pour nouvelle cotisation relativement aux allocations pour épuisement, selon les motifs précédents. C'est la défenderesse qui a eu la plus grande part de succès. Elle a donc droit à ses dépens.