

A-46-74

A-46-74

**Wardean Drilling Co., Limited (Appellant)****Wardean Drilling Co., Limited (Appelante)**

v.

c.

**Minister of National Revenue (Respondent)****a Le ministre du Revenu national (Intimé)**

Court of Appeal, Jackett C.J., Pratte J. and Manning D.J.—Calgary, March 2 and 3, 1978.

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, le juge Pratte et le juge suppléant Manning—Calgary, les **b** 2 et 3 mars 1978.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Petroleum exploration and drilling expenses — Appellant's gas well sold — Whether or not this transaction amounting to sale of all or substantially all assets so as to deny appellant the right to deduct drilling and exploration expenses in future years — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 83A(8a).*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Exploration pétrolière et dépenses de forage — Vente du puits de gaz de l'appelante — Est-ce que cette transaction équivalait à une vente de tous les biens ou sensiblement tous les biens de manière à priver l'appelante du droit à la déduction des dépenses de forage et d'exploration pour les années à venir — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 83A(8a).*

This is an appeal from the Trial Division's decision to dismiss an appeal from assessments, under Part I of the *Income Tax Act*, for the 1968 and 1969 taxation years. At issue is the contention that appellant's principal business in 1964 was not a gas business but a combination of a gas business and a mining business and the contention that the sale of the "well" was not a sale of all or substantially all the assets used by the appellant in carrying on such business. If the sale of the well amounted to the sale of all or substantially all the assets, by operation of section 83A(8a) the drilling and exploration expenses that appellant sought to deduct would flow from the property, but if the transaction did not amount to a sale of all or substantially all the assets, appellant would continue to have the right to deduct those drilling and exploration expenses in future years when sufficient income was generated to use those credits.

Il s'agit d'un appel de la Division de première instance qui a rejeté l'appel des cotisations établies en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1968 et 1969. L'objet du litige porte sur la prétention que la principale entreprise de l'appelante en 1964 n'était pas une entreprise gazière mais plutôt une combinaison d'une entreprise gazière et d'une entreprise minière, et sur la prétention que la vente du «puits» n'était pas une vente de tous les actifs ou sensiblement tous les actifs utilisés par l'appelante dans l'exercice de son entreprise. Si la vente du puits équivalait à la vente de tous les actifs ou sensiblement tous les actifs, par le jeu de l'article 83A(8a), les dépenses de forage et d'exploration que l'appelante cherchait à déduire se perdraient avec le bien, par contre, si la transaction n'équivalait pas à la vente de tous les actifs ou sensiblement tous les actifs, l'appelante conservait le droit de déduire ces dépenses de forage et d'exploration dans les années à venir lorsque le revenu sera suffisant pour utiliser ces crédits.

*Held*, the appeal is dismissed. The Trial Judge held that the appellant's principal business in 1964 was a "gas business", rejecting appellant's contentions. There was evidence on which he could so find and it cannot be said that such finding was clearly wrong. The Trial Judge also held that the sale of the well in 1964 was a sale of "substantially all the property" used by appellant in that business; he was clearly right. It was argued that the relevant portion of section 83A(8a) must be construed as not applying to the sale of a single producing property (even though it was substantially all the assets used in the activities of the business) when the sale did not include corporate books and records that would enable the purchaser to take advantage of the section 83A deductions to which it would become entitled by virtue of section 83A(8a) if that provision did apply. The relevant words of the provision are not open to any such restrictive interpretation.

*Arrêt*: l'appel est rejeté. Le juge de première instance a décidé que la principale entreprise de l'appelante en 1964 était «une entreprise gazière», rejetant ainsi les prétentions de cette dernière. Il existait une preuve étayant cette conclusion, et on ne peut dire qu'elle était manifestement erronée. Le juge de première instance a également décidé que la vente du puits en 1964 constituait une vente de «sensiblement tous les biens» utilisés par l'appelante dans l'entreprise; il avait parfaitement raison. On a soutenu que les parties pertinentes de l'article 83A(8a) devaient être interprétées comme ne s'appliquant pas à la vente d'un seul bien producteur (même s'il constituait sensiblement tous les actifs utilisés dans les activités de l'entreprise) si ladite vente ne portait pas aussi sur les livres et écritures de la compagnie qui auraient permis à l'acheteur de profiter des déductions de l'article 83A auxquelles il aurait eu droit en vertu de l'article 83A(8a) si cette disposition s'était appliquée. Les termes applicables de l'article ne permettent pas une interprétation aussi restrictive.

*Minister of National Revenue v. Consolidated Mogul Mines Ltd.* [1969] S.C.R. 54, distinguished.

Distinction faite avec l'arrêt: *Le ministre du Revenu national c. Consolidated Mogul Mines Ltd.* [1969] R.C.S. 54.

INCOME tax appeal.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

## COUNSEL:

*F. R. Matthews, Q.C.*, for appellant.  
*L. P. Chambers* and *C. G. Pearson* for respondent.

## SOLICITORS:

*MacKimmie, Matthews*, Calgary, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

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

JACKETT C.J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1974] 1 F.C. 336] dismissing an appeal from assessments under Part I of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, for the 1968 and 1969 taxation years.

The legislative provisions involved and the facts giving rise to the controversy appear from a reading of the reasons of the learned Trial Judge and I propose to mention only what I regard as relevant to the view that I take of the merits of the appeal to this Court on the assumption that one has in mind what appears in the reasons of that learned Judge.

As it seems to me, it is clear

(1) that the appellant is not entitled to the section 83A deductions in issue unless its principal business in the 1968 and 1969 taxation years was

(a) production, refining or marketing of petroleum, petroleum products or natural gas, or exploring or drilling for petroleum or natural gas (hereinafter referred to as a "gas business"), or

(b) mining or exploring for minerals (hereinafter referred to as a "mining business"); and

(2) assuming that the appellant was otherwise entitled to such deductions, on the findings of fact of the Trial Division

(a) that the appellant's business in 1964 was a "gas business", and

## AVOCATS:

*F. R. Matthews, c.r.*, pour l'appelante.  
*L. P. Chambers* et *C. G. Pearson* pour l'intimé.

a

## PROCUREURS:

*MacKimmie, Matthews*, Calgary, pour l'appelante.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimé.

b

*Ce qui suit est la version française des motifs de jugement prononcés à l'audience par*

LE JUGE EN CHEF JACKETT: Appel est interjeté d'un jugement de la Division de première instance [[1974] 1 C.F. 336] qui a rejeté un appel des cotisations établies en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, pour les années d'imposition 1968 et 1969.

d

Le savant juge de première instance a repris dans ses motifs de jugement les dispositions législatives en cause et les faits qui ont donné lieu au litige et je me propose de mentionner uniquement ce qui me semble pertinent pour juger du bien-fondé de l'appel interjeté devant la présente cour, prenant pour acquis que chacun se souvient des motifs du jugement de première instance.

f

A ce qu'il me semble, il est clair

(1) que l'appelante n'a droit aux déductions prévues à l'article 83A et en litige ici que si son entreprise principale consistait, au cours des années d'imposition 1968 et 1969, dans

g

a) la production, le raffinage ou la mise en vente du pétrole, des produits du pétrole ou du gaz naturel, ou l'exploration ou le forage en vue de découvrir du pétrole ou du gaz naturel (ce qu'on appelle ci-après une «entreprise gazière»), ou

h

b) l'exploitation minière ou l'exploration pour la découverte de minéraux (ce qu'on appelle ci-après une «entreprise minière»); et

i

(2) qu'en supposant que l'appelante ait autrement droit à ces déductions, compte tenu des conclusions atteintes sur les faits par la Division de première instance selon laquelle

j

a) l'entreprise de l'appelante était, en 1964, une «entreprise gazière», et

(b) that the “well” sold by the appellant in 1964 was “all or substantially all of the property” used by it in carrying on that business,

and assuming that such findings are upheld, that the appellant had, by virtue of the sale of that “well” become disentitled to make such deductions, by virtue of the concluding words of section 83A(8a).

On the pleadings on which the matter went to trial, it would seem that both these branches of the relevant facts were in issue. With reference to the principal business of the appellant, see paragraph A(2) of the notice of appeal and paragraph A(1)(c) of the amended reply. With reference to section 83A(8a), see section 3(b) of the amended reply.

By his opening address at the trial, counsel for the appellant said that the dispute was, essentially, “whether or not that single transaction in April, 1964, amounted to a sale of all or substantially all of the assets, in which case we admit that by the operation of subsection (8a) the drilling and exploration expenses which we have sought to deduct . . . flowed with the property” and he further said “Our position . . . is that was not a sale of all or substantially all of the assets of the company used by it in carrying on its business of petroleum and natural gas and mining, but therefore it continued to have the right to deduct those drilling and exploration expenses in future years when sufficient income was generated to justify the use of those credits” and, having said that, he said “Now that’s the dispute in a nutshell . . .”.

In effect, as I understand it, counsel for the appellant, with the acquiescence of counsel for the respondent, drew the lines of battle on the basis that what had to be decided was

(a) the correctness of his contention that the principal business of the appellant in 1964 was not a “gas business” but was a *combination* of a “gas business” and a “mining business”; and

(b) the correctness of his contention that the sale of the “well” was not a sale of all or substantially all of the assets used by the appellant in carrying on such business.

b) le «puits» vendu par l’appelante en 1964 constituait à lui seul «tous les biens ou sensiblement tous les biens» qu’elle utilisait dans l’exercice de son entreprise,

<sup>a</sup> et en supposant que ces conclusions soient maintenues, l’appelante, en raison de la vente de ce «puits», a perdu le droit de faire lesdites déductions en vertu des derniers mots de l’article 83A(8a).

<sup>b</sup> A la lumière des plaidoiries, il semblerait que ces deux divisions des faits pertinents soulèvent des controverses. Relativement à l’entreprise principale de l’appelante, voir le paragraphe A(2) de l’avis d’appel et le paragraphe A(1)c) de la réponse amendée. Relativement à l’article 83A(8a), voir l’article 3b) de la réponse amendée.

<sup>d</sup> A l’ouverture du procès, l’avocat de l’appelante a affirmé que le litige portait essentiellement sur [TRADUCTION] «la question de savoir si la transaction d’avril 1964 équivalait à une vente de tous les biens ou sensiblement tous les biens, dans quel cas nous admettons qu’en vertu du paragraphe (8a) les dépenses de forage et d’exploration que nous avons cherché à déduire . . . se perdent avec le bien», et il a ajouté [TRADUCTION] «Notre thèse . . . est qu’il ne s’agissait pas d’une vente de tous les actifs ou sensiblement tous les actifs que la compagnie utilisait dans l’exercice de son entreprise pétrolière, gazière et minière, et qu’elle conserve donc le droit de déduire ces dépenses de forage et d’exploration dans les années à venir lorsque le revenu sera suffisant pour justifier l’utilisation de ces crédits», et il a poursuivi en disant [TRADUCTION] «Voilà tout le litige résumé en deux mots . . .».

<sup>h</sup> Si je comprends bien, en effet, l’avocat de l’appelante, avec le consentement de l’avocat de l’intimé, a limité le litige aux points suivants:

<sup>i</sup> a) avait-il raison de soutenir que la principale entreprise de l’appelante ne constituait pas en 1964 une «entreprise gazière» mais plutôt une *combinaison* d’une «entreprise gazière» et d’une «entreprise minière»; et

<sup>j</sup> b) avait-il raison de soutenir que la vente du «puits» n’était pas une vente de tous les actifs ou sensiblement tous les actifs utilisés par l’appelante dans l’exercice de son entreprise.

No mention was made in opening of the other fact essential to the appellant's success, which was put in issue by the pleadings, viz: that, during the 1968 and 1969 taxation years, the appellant's principal business was either a "gas business" or "a mining business".

The learned Trial Judge rejected the appellant's contention as to the appellant's principal business in 1964 and held that its principal business in that year was a "gas business". I am of opinion that there was evidence on which he could so find and that it cannot be said that such finding was clearly wrong.

In reaching that conclusion, I have carefully considered the appellant's contention in this Court that the learned Trial Judge failed to give effect to a legal principle established by *Minister of National Revenue v. Consolidated Mogul Mines Limited*<sup>1</sup>. As I understand that decision, it establishes that a person may carry on a "mining business" by becoming, in effect, a partner in the "mining business" of each of several companies in each of which it has a substantial share holding and with which it has an arrangement or contract under which it, to a large extent, controls the carrying on of the other company's mining activities. Whether or not a person is carrying on such a "mining business" must be a question to be determined on the facts of each case and, in my view, no facts have been established in this case to show that the appellant was carrying on such a business in 1964. The *Mogul* case does not, in my view, have the effect of making it follow as a matter of law that a parent company is a company carrying on a "mining business" by reason only of the fact that its subsidiary carries on a "mining business", the fact that the directors of the two companies are substantially the same, and rather vague indications of possible, minor uncoordinated forays into mining exploration such as is found on the record of this case.

Having decided that the appellant was, in 1964, carrying on a "gas business", the learned Trial Judge, after a careful review of the evidence, held that the sale of the "well" in 1964 was a sale of "substantially all the property" used by the appellant in that business. In my view, he was not only

<sup>1</sup> [1969] S.C.R. 54.

On n'a pas évoqué au début l'autre fait essentiel au succès de l'appelante qui a été contesté par les plaidoiries, à savoir qu'au cours des années d'imposition 1968 et 1969, la principale entreprise de l'appelante était soit une «entreprise gazière», soit une «entreprise minière».

Le savant juge de première instance a rejeté la prétention de l'appelante relativement à sa principale entreprise en 1964 et jugé que cette dernière était, cette année-là, une «entreprise gazière». Je suis d'avis que la preuve étayait cette conclusion; on ne peut dire qu'elle soit manifestement erronée.

Avant d'arriver à cette conclusion, j'ai examiné attentivement la prétention formulée par l'appelante devant la présente cour, selon laquelle le savant juge de première instance aurait omis d'appliquer le principe établi dans *Le ministre du Revenu national c. Consolidated Mogul Mines Limited*<sup>1</sup>. Selon moi, cette décision établit qu'une personne peut exploiter une «entreprise minière» en devenant, en fait, partenaire dans l'«entreprise minière» de chacune des nombreuses compagnies dont elle détenait une part importante des actions et avec lesquelles elle avait conclu une entente ou un contrat lui assurant, dans une large mesure, le contrôle des autres activités minières de la compagnie. La question de savoir si une personne exerce une telle «entreprise minière» pose un cas d'espèce et à mon avis, aucun fait n'établit ici que l'appelante exerçait une telle entreprise en 1964. Selon moi, l'arrêt *Mogul* n'établit pas qu'en droit qu'une compagnie-mère soit une compagnie qui exerce une «entreprise minière» uniquement parce que ses filiales exercent une «entreprise minière», que les directeurs des deux compagnies sont sensiblement les mêmes, et qu'il y a possiblement eu des incursions mineures non coordonnées dans l'exploration minière, comme le révèle le dossier en l'espèce.

Après avoir conclu que l'appelante exerçait en 1964 une «entreprise gazière», le savant juge de première instance a estimé, après examen attentif de la preuve, que la vente du «puits» en 1964 constituait une vente de «sensiblement tous les biens» utilisés par l'appelante dans l'entreprise. A

<sup>1</sup> [1969] R.C.S. 54.

not clearly wrong in so holding but, on the facts as revealed by the record, he was clearly right.

In this Court, as I understood counsel, it was argued that the relevant portion of section 83A(8a) must be construed as not applying to a sale of a single producing property (even though it was substantially all the assets used in the activities of the business) when the sale did not include corporate books and records that would enable the purchaser to take advantage of the section 83A deductions to which it would become entitled by virtue of section 83A(8a) if that provision did apply. In my view, the relevant words of the provision are not open to any such restrictive interpretation.

I am, therefore, of opinion that the appeal should be dismissed with costs.

I should, moreover, say that, in my view, even if the appellant had succeeded in escaping from the provisions of section 83A(8a), the question would still have remained as to whether the appellant was entitled to take advantage of section 83A(3) and (3b), in respect of the 1968 and 1969 taxation years, having regard to the necessity of establishing that, in those years, its principal business was either a "gas business" or a "mining business". Even if there were admissions at trial on this question (which is not clear to me), having regard to the evidence, it would seem that the sole profit making operation of the appellant in those years was "contract drilling", which, *prima facie*, is neither a "gas business" nor a "mining business".<sup>2</sup> However, as this fact does not appear to have been considered as being in issue at trial, if it had become relevant, I would have been inclined to refer the assessments back to the respondent for reconsideration having regard only to this aspect of the matter. In this connection, I must express my reservation with respect to any suggestion that subsection (3) or (3b) would apply where the

<sup>2</sup> As I understand the law as laid down by the Supreme Court of Canada, where there is an admission that is contradicted by the evidence, the admission must be regarded as having been made in error. See *Sinclair v. Blue Top Brewing Co. Ltd.* [1947] 4 D.L.R. 561, at 562, and *The Queen v. Secretary of State* [1953] 1 S.C.R. 417, at p. 424.

mon avis, non seulement il n'est pas évident qu'il ait fait erreur mais les faits établis au dossier montrent clairement qu'il avait raison.

<sup>a</sup> Devant la présente cour, on a soutenu, si j'ai bien compris, que les parties pertinentes de l'article 83A(8a) devaient être interprétées comme ne s'appliquant pas à la vente d'un seul bien producteur (même s'il constituait sensiblement tous les actifs utilisés dans les activités de l'entreprise) si ladite vente ne portait pas aussi sur les livres et écritures de la compagnie qui auraient permis à l'acheteur de profiter des déductions de l'article 83A auxquelles il aurait eu droit en vertu de l'article 83A(8a) si cette disposition s'était appliquée. Selon moi, les termes applicables de l'article ne permettent pas une interprétation aussi restrictive.

<sup>d</sup> En conséquence, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

Je dois dire en outre qu'à mon avis, même si l'appelante a réussi à se soustraire aux dispositions de l'article 83A(8a), la question de savoir si elle peut se prévaloir de l'article 83A(3) et (3b) relativement aux années d'imposition 1968 et 1969 est encore entière si l'on tient compte de la nécessité d'établir qu'au cours de ces années sa principale entreprise était soit une «entreprise gazière», soit une «entreprise minière». Même si des admissions ont été faites au procès sur ce point (ce qui n'est pas clair pour moi), il semblerait que, compte tenu de la preuve, la seule activité lucrative de l'appelante pendant ces années était l'exécution de «contrats de forage» qui ne constitue pas à première vue une «entreprise gazière» ou une «entreprise minière». <sup>2</sup> Cependant, il semble que ce point n'a pas été soulevé en première instance; s'il l'avait été, j'aurais été porté à renvoyer les cotisations à l'intimé pour qu'il les examine en tenant compte de cet aspect de la question. A ce propos, j'émetts des doutes au sujet de la proposition voulant que les paragraphes (3) ou (3b) s'appliquent si l'entreprise principale était, au moment pertinent, une

<sup>2</sup> Selon moi, la Cour suprême du Canada a établi que lorsqu'une admission est contredite par la preuve, on doit considérer que l'admission a été faite erronément. Voir *Sinclair c. Blue Top Brewing Co. Ltd.* [1947] 4 D.L.R. 561, à la page 562, et *La Reine c. Le secrétaire d'État* [1953] 1 R.C.S. 417, à la page 424.

“principal business” at the relevant time was a *combination* of a “gas business” and a “mining business” and was neither a “gas business” nor a “mining business”.

\* \* \*

PRATTE J. concurred.

\* \* \*

MANNING D.J. concurred.

*combinaison* d’une «entreprise gazière» et d’une «entreprise minière» ou bien n’était ni une «entreprise gazière», ni une «entreprise minière».

*a*

\* \* \*

LE JUGE PRATTE y a souscrit.

\* \* \*

LE JUGE SUPPLÉANT MANNING y a souscrit.