

A-652-76

A-652-76

The Queen (Appellant) (Defendant)

v.

Alberta and Southern Gas Co. Ltd. (Respondent) (Plaintiff)

Court of Appeal, Jackett C.J., Pratte and Urie JJ.—Ottawa, June 24, 1977.

Income tax — Calculation of income — Deductions — Section 245(1) deductions unduly and artificially reducing income, disallowed — Whether or not applicable to s. 66 deduction made following “carve-out” agreement concerning Canadian resource property — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 12(1)(g), 59, 66 and 245(1) as amended.

This appeal considers the income tax payable by the respondent for 1972. Respondent had invested \$4,000,000, that otherwise would have been taxable, in “a working interest” in petroleum producing lands, pursuant to a “carve-out” agreement. The agreement was to terminate on payment to respondent of \$4,000,000 plus interest, or on respondent’s receiving that value of petroleum substances. The respondent deducted this sum from its income pursuant to section 66 of the *Income Tax Act*, and the Trial Division overturned the Minister’s assessment disallowing the claim. The appellant’s sole ground for appeal is that this deduction, even if otherwise permitted, was prohibited by section 245(1) because of its unduly and artificially reducing income.

Held, the appeal is dismissed. Section 245(1), considered in context in the scheme of the Act, is applicable to every class of deductible expenses. Section 245(1) does not operate, however, to prohibit the deduction at issue in this case. Section 66 must be read with section 59. Section 66 permits a deduction of the cost of a “Canadian resource property” and sections 59 and 12(1)(g) provide that the proceeds of disposition of such property must be brought into income. These provisions have the obvious purpose of encouraging taxpayers to put money into such resource properties and keep it there. Since that is what the provisions are intended to encourage, a transaction that clearly falls within the object and spirit of section 66 cannot be said to unduly or artificially reduce income merely because the taxpayer was influenced in deciding to enter into it by tax considerations.

Harris v. M.N.R. [1966] S.C.R. 489, applied.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

J. A. Scollin, Q.C., and *Neil W. Nichols* for appellant.
F. R. Matthews, Q.C., and *M. A. Putnam* for respondent.

La Reine (Appelante) (Défenderesse)

a c.

Alberta and Southern Gas Co. Ltd. (Intimée) (Demanderesse)

b Cour d’appel, le juge en chef Jackett, les juges Pratte et Urie—Ottawa, le 24 juin 1977.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Rejet des déductions, demandées en vertu de l’art. 245(1) et visant à réduire le revenu indûment et de façon factice — L’art. 66 est-il applicable à des déductions faites par suite d’un accord «sur mesure» relatif à des avoirs miniers canadiens? — Loi de l’impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 12(1)g, 59 et 66 et 245(1) modifié.

Il s’agit d’un appel relatif à l’impôt sur le revenu payable par l’intimée pour l’année d’imposition 1972. L’intimée a investi \$4,000,000, qui autrement auraient été imposables, dans une «participation active» dans des terrains pétrolières, et ce conformément à un accord «sur mesure». L’accord devait être résilié en cas de paiement à l’intimée de \$4,000,000 plus les intérêts, ou de produits pétroliers de même valeur. L’intimée a déduit cette somme dans le calcul de son revenu, conformément à l’article 66 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, et la Division de première instance a rejeté la cotisation du Ministre refusant cette déduction. Le seul motif d’appel invoqué par l’appelante est que ladite déduction, même si elle était autrement permise, serait interdite par l’article 245(1) parce qu’elle réduirait le revenu indûment et de façon factice.

Arrêt: l’appel est rejeté. L’article 245(1), étudié dans le cadre de la Loi, s’applique à toutes les catégories de dépenses déductibles. Il n’a cependant pas pour effet d’interdire la déduction en question. Il faut lire l’article 66 en rapport avec l’article 59. L’article 66 permet la déduction du coût des «avoirs miniers canadiens»; l’article 59 et l’article 12(1)g disposent que les produits de la vente des avoirs miniers doivent être inclus dans le revenu. Ces dispositions sont manifestement destinées à encourager les contribuables à investir à long terme dans de tels avoirs miniers. Puisque tel est le but de ces dispositions, on ne peut dire qu’une transaction conforme à l’esprit et à la lettre de l’article 66 réduit indûment et de façon factice le revenu, simplement parce que le contribuable a été alléché par des avantages fiscaux lorsqu’il s’est lancé dans cette affaire.

Arrêt appliqué: *Harris c. M.R.N.* [1966] R.C.S. 489.

i APPEL en matière d’impôt sur le revenu.

AVOCATS:

J. A. Scollin, c.r., et *Neil W. Nichols* pour l’appelante.
F. R. Matthews, c.r., et *M. A. Putnam* pour l’intimée.

SOLICITORS:

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

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

JACKETT C.J.: This is an appeal from a decision of the Trial Division [[1977] 1 F.C. 395] in a proceeding in that Court concerning the tax payable by the respondent under Part I of the *Income Tax Act* for the 1972 taxation year.

The facts are clearly set forth in the reasons for judgment of the learned Trial Judge and, as no attack has been made on his findings of fact, I will not re-state them but will merely summarize the facts, as I understand them, in so far as is necessary for considering the basic question upon which this appeal turns.¹

Such facts are:

1. The respondent acquires natural gas in Alberta and re-sells it, in large part, to an associated company for consumption in California.
2. Out of funds generated by an addition made for the purpose to the price charged to the associated company, the respondent endeavours to ensure future supplies of natural gas by various methods adapted to further exploration for gas, *viz*:

- (a) prepayments for known gas in the ground,
- (b) loans to producers to assist in the development of future resources to be dedicated to the respondent, and
- (c) risk exploration activities;

and expenditures so made are, apparently, accepted by the appellant as deductible in computing the respondent's income for purposes of income tax for the year in which they are made.

¹ There is also an appeal for the 1973 taxation year but what has to be decided in the two appeals would seem to be substantially the same.

PRÔCUREURS:

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

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

LE JUGE EN CHEF JACKETT: Il s'agit d'un appel d'une décision rendue par la Division de première instance [[1977] 1 C.F. 395] dans une procédure relative à l'impôt payable par l'intimée en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1972.

Le juge de première instance énonce clairement les faits dans les motifs de son jugement et puisqu'on ne conteste pas ses conclusions de fait, je ne les exposerai pas de nouveau mais ne ferai que les résumer, de la façon dont je les comprends, dans la mesure de leur utilité pour l'examen de la question principale sur laquelle repose cet appel.¹

Voici les faits:

1. L'intimée achète son gaz naturel en Alberta et le revend en grande partie à une compagnie associée pour consommation en Californie.
2. Par prélèvements sur les fonds provenant d'une surcharge ajoutée à cette fin au prix de vente à la compagnie associée, l'intimée cherche à assurer la continuité de l'approvisionnement en gaz naturel, en ayant recours aux méthodes suivantes pour promouvoir la prospection de gaz:
 - a) paiements anticipés pour les réserves connues,
 - b) prêts à des producteurs pour les aider à exploiter des ressources futures consacrées à l'intimée, et
 - c) activités de prospection comportant des risques d'échecs.

Dans le calcul du revenu de l'intimée aux fins d'établir son revenu imposable, l'appelante paraît accepter la déduction des dépenses ainsi encourues.

¹ On a également interjeté appel pour l'année d'imposition 1973 mais la question à résoudre est substantiellement la même dans les deux appels.

3. In 1972, the respondent derived from its sale of gas to its associated company \$4,000,000 that was available for such purposes but did not expend them for such purposes in that year.

4. As that sum of \$4,000,000 would, otherwise, be included in its income for 1972 for income tax purposes, the respondent, in 1972, adopted a "device" to "remove these amounts from the grasping reach of the tax collector and so preserve the funds for the purpose to which they were dedicated", which "device" consisted in entering into a "carve-out" agreement with Amoco Petroleum Company Ltd. (hereinafter referred to as "Amoco"), a gas-producing company with which the respondent had gas purchase agreements extending into the future.

5. The "carve-out" agreement was an agreement whereby, in consideration of a payment by the respondent to Amoco of \$4,000,000,

(a) Amoco assigned to the respondent a percentage of Amoco's "working interest" (i.e., a right, licence or privilege "to produce, take and dispose of petroleum substances") in certain lands, which lands were lands from which the respondent was to receive natural gas which it was to purchase under pre-existing contracts with Amoco;

(b) the respondent was entitled to hold the assigned rights forever but subject to a provision that the rights would end when the respondent received

(i) petroleum substances to the value of \$4,000,000 plus interest, or

(ii) the amount of \$4,000,000 plus interest;

(c) the respondent could remove the petroleum substances from the land and process and market the products itself, or it could permit Amoco to continue to extract them, refine them and dispose of the resultant products, in which event the proceeds of disposition of the respondent's share would go to the respondent (all costs of such operation being, in either event, assumed by Amoco).

6. The respondent permitted Amoco to continue the latter operation and, as was expected by the respondent when it entered into the agreement, in approximately a year, was paid by Amoco the amount of \$4,000,000 plus interest out of the

3. En 1972 l'intimée a retiré \$4,000,000 de ses ventes de gaz à sa compagnie associée, montant disponible à ces fins mais qui n'a pas été ainsi affecté cette année-là.

4. Comme ce montant de \$4,000,000 serait autrement inclus dans le calcul de son revenu imposable pour 1972, l'intimée a utilisé un «moyen» pour [TRADUCTION] «[le] soustraire ... à l'emprise du fisc et pour conserver les fonds et les utiliser dans le but prévu à l'origine», lequel «moyen» consistait à conclure des accords «sur mesure» avec Amoco Petroleum Company Ltd. (ci-après appelée «Amoco»), compagnie productrice de gaz avec laquelle l'intimée avait conclu des accords à long terme concernant l'achat de gaz.

5. L'accord «sur mesure» prévoyait qu'en contrepartie du paiement de \$4,000,000 par l'intimée à Amoco,

a) Amoco cédait à l'intimée un pourcentage de sa [TRADUCTION] «participation active» (i.e. un droit, permis ou privilège [TRADUCTION] «de produire, extraire et aliéner le pétrole») dans certains terrains dont on devait extraire le gaz que l'intimée devait acheter à Amoco en vertu de contrats préexistants;

b) l'intimée était autorisée à bénéficier à jamais des droits cédés sous réserve que les droits s'achèveraient avec la livraison à l'intimée

(i) de pétrole pour une valeur de \$4,000,000 ou

(ii) la remise de \$4,000,000

ces sommes portant intérêt;

c) l'intimée pouvait extraire le pétrole, le traiter et en vendre les produits elle-même, ou elle pouvait autoriser Amoco à extraire le pétrole, à le raffiner et à en vendre les produits finis; dans ce dernier cas le produit de la vente de la part de l'intimée revenait à l'intimée (tous les frais de production étant supportés par Amoco dans l'un ou l'autre cas).

6. L'intimée a permis à Amoco de poursuivre cette dernière opération et comme elle s'y attendait au moment de la conclusion de l'accord, dans un délai d'environ un an, Amoco a payé un montant de \$4,000,000 et les intérêts à même le

proceeds of production as contemplated by the "carve-out" agreement so that its rights under the agreement came to an end.

The appellant, based on these facts, claimed to deduct, in computing its income for the purposes of the *Income Tax Act* for 1972, the sum of \$4,000,000 paid for the "working interest" under section 66 of the *Income Tax Act*, which reads, in so far as relevant for the year in question, as follows:

66. (1) A principal-business corporation may deduct, in computing its income for a taxation year, the lesser of

(a) the aggregate of such of its Canadian exploration and development expenses as were incurred by it before the end of the taxation year, to the extent that they were not deductible in computing income for a previous taxation year, and

(b) of that aggregate, an amount equal to its income for the taxation year if no deductions were allowed under this section or section 65, minus the deductions allowed for the year by subsections (2), (4), (6) and (7) and by sections 112 and 113.

(3) A taxpayer who is an individual or a corporation other than a principal-business corporation may deduct, in computing his income for a taxation year, the lesser of

(a) the aggregate of such of his Canadian exploration and development expenses as were incurred by him before the end of the taxation year to the extent they were not deductible in computing his income for a previous taxation year, and

(b) of that aggregate, the amount, if any, by which the greater of

(i) such amount as the taxpayer may claim, not exceeding 20% of the aggregate determined under paragraph (a), and

(ii) the aggregate of

(A) such part of his income for the taxation year as may reasonably be regarded as attributable to the production of petroleum or natural gas from wells in Canada or to the production of minerals from mines in Canada,

(B) his income for the taxation year from royalties in respect of an oil or gas well in Canada or a mine in Canada, and

(C) the aggregate of amounts each of which is an amount, in respect of a Canadian resource property or a property referred to in paragraph 59(1)(c) or 59(3)(a) that has been disposed of by him, equal to the amount, if any, by which

(I) the amount included in computing his income for the year by virtue of section 59 in respect of the disposition of the property,

exceeds

revenu de la production, comme le prévoyait l'accord «sur mesure», de sorte que ses droits aux termes de l'accord se sont éteints.

S'appuyant sur ces faits, l'appelante a réclamé dans le calcul de son revenu pour 1972, une déduction de \$4,000,000 versée au titre de sa «participation active» en vertu de l'article 66 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dont voici le libellé de la partie applicable pour l'année en question:

66. (1) Une corporation exploitant une entreprise principale peut déduire, lors du calcul de son revenu pour une année d'imposition, le moins élevé des montants suivants:

a) le total des frais d'exploration et d'aménagement qu'elle a engagés au Canada avant la fin de l'année d'imposition, dans la mesure où ils n'étaient pas déductibles lors du calcul de son revenu pour une année d'imposition antérieure, ou

b) sur ce total, une somme égale à son revenu pour l'année d'imposition si aucune déduction n'était permise en vertu du présent article ou de l'article 65, moins les déductions permises pour l'année en vertu des paragraphes (2), (4), (6) et (7) et des articles 112 et 113.

(3) Lors du calcul de son revenu pour une année d'imposition, un contribuable, qui est un particulier ou une corporation autre qu'une corporation exploitant une entreprise principale, peut déduire le moins élevé des montants suivants:

a) le total de ses frais d'exploration et d'aménagement engagés par lui au Canada avant la fin de l'année d'imposition, dans la mesure où ces frais n'étaient pas déductibles lors du calcul de son revenu pour une année d'imposition antérieure, ou

b) sur ce total, la fraction, si fraction il y a, du plus élevé des montants suivants:

(i) le montant que le contribuable déduit et qui ne dépasse pas 20% du total déterminé en vertu de l'alinéa a), ou

(ii) le total

(A) de la partie de son revenu, pour l'année d'imposition, qui peut raisonnablement être attribuée à la production de pétrole ou de gaz naturel provenant de puits au Canada ou à la production de minéraux provenant de mines au Canada,

(B) de son revenu pour l'année d'imposition, tiré de redevances afférentes à un puits de pétrole ou de gaz au Canada ou à une mine au Canada, et

(C) des sommes dont chacune est une somme afférente à un avoir minier canadien ou à un bien mentionné à l'alinéa 59(1)c) ou 59(3)a) dont il a disposé, égal à la fraction, si fraction il y a, de

(I) la somme comprise dans le calcul de son revenu pour l'année en vertu de l'article 59, relativement à la disposition de ce bien,

qui est en sus de

(II) the amount deducted under section 64 in respect of the property in computing his income for the year,

if no deductions were allowed under section 65,

exceeds

(iii) the amount of any deduction allowed by the *Income Tax Application Rules, 1971* in respect of this subparagraph in computing his income for the year.

(15) In this section,

(b) "Canadian exploration and development expenses" incurred by a taxpayer means

(i) any drilling or exploration expense, including any general geological or geophysical expense, incurred by him after 1971 on or in respect of exploring or drilling for petroleum or natural gas in Canada,

(iii) the cost to him of any Canadian resource property acquired by him,

(iv) his share of the Canadian exploration and development expenses incurred after 1971 by any association, partnership or syndicate in a fiscal period thereof, if at the end of that fiscal period he was a member or partner thereof, and

(v) any expense incurred by the taxpayer after 1971 pursuant to an agreement with a corporation under which the taxpayer incurred the expense solely in consideration for shares of the capital stock of the corporation issued to him by the corporation or any interest in such shares or right thereto, to the extent that the expense was incurred as or on account of the cost of

(A) drilling or exploration activities, including any general geological or geophysical activities, in or in respect of exploring or drilling for petroleum or natural gas in Canada,

(B) prospecting, exploration or development activities in searching for minerals in Canada, or

(C) acquiring a Canadian resource property,

(c) "Canadian resource property" of a taxpayer means any property acquired by him after 1971 that is,

(i) any right, licence or privilege to explore for, drill for, or take petroleum, natural gas or other related hydrocarbons in Canada,

The claim was disallowed by assessment and the proceeding in the Trial Division was, in effect, an appeal from that disallowance as well as from certain consequential adjustments in the respond-

(II) la somme déduite en vertu de l'article 64 relativement à ce bien lors du calcul de son revenu pour l'année,

s'il n'a pas été accordé de déductions en vertu de l'article 65,

qui est en sus du

(iii) montant déductible en vertu des *Règles de 1971 concernant l'application de l'impôt sur le revenu* au titre du présent sous-alinéa lors du calcul de son revenu pour l'année.

(15) Dans le présent article,

b) «frais d'exploration et d'aménagement au Canada» engagés par un contribuable signifie

(i) tous frais d'exploration ou de forage, y compris tous frais d'études géologiques ou géophysiques générales qu'il a engagés après 1971 pour l'exploration ou le forage faits en vue de la découverte de pétrole ou de gaz naturel au Canada,

(iii) le prix auquel lui revient tout avoir minier canadien dont il a acquis la propriété,

(iv) sa part des frais d'exploration et d'aménagement au Canada, engagés après 1971 par toute association, société ou syndicat au cours d'un exercice financier de ceux-ci, si à la fin de cet exercice financier il en était membre ou associé, et

(v) tous frais que le contribuable a engagés après 1971 en conformité d'une entente avec une corporation en vertu de laquelle il a engagé ces frais uniquement en contrepartie d'actions du capital-actions de cette corporation émises en sa faveur par cette dernière ou de toute part ou droits afférents à ces actions, dans la mesure où ces frais ont été engagés à titre ou au titre du coût

(A) des activités d'exploration ou de forage, y compris toutes activités générales de nature géologique ou géophysique, touchant directement ou indirectement l'exploration ou le forage entrepris en vue de la découverte de pétrole ou de gaz naturel au Canada,

(B) des activités de prospection, d'exploration ou d'aménagement afférents à la recherche de minéraux au Canada, ou

(C) de l'acquisition d'avoirs miniers canadiens,

c) «avoirs miniers canadiens» d'un contribuable signifie tout bien que celui-ci a acquis après 1971 et qui est

(i) un droit, permis ou privilège afférent aux travaux d'exploration, de forage ou d'extraction, relatifs au pétrole, au gaz naturel ou à d'autres hydrocarbures apparentés au Canada,

La cotisation a refusé cette demande et la procédure en Division de première instance était en fait un appel de ce refus et de certains ajustements en résultant dans le revenu déclaré de l'intimée, dont

ent's income as reported, to which reference will be made hereafter.

While there was an issue in the Trial Division as to whether the respondent was a "principal-business corporation" as those words are defined in section 66, the Trial Division held that it was such a corporation and there is no appeal from that holding. The learned Trial Judge also held that the respondent had acquired a "Canadian resource property" within the meaning of those words in section 66 and allowed the appeal in so far as the deduction of \$4,000,000 under section 66 was disallowed.

On the argument of the appeal in this Court, that conclusion was attacked on only one ground.

The question raised by the appellant is the question whether, assuming the expenditure of \$4,000,000 was, otherwise, deductible, its deduction was prohibited by section 245(1) of the *Income Tax Act*, which reads:

245. (1) In computing income for the purposes of this Act, no deduction may be made in respect of a disbursement or expense made or incurred in respect of a transaction or operation that, if allowed, would unduly or artificially reduce the income.

With regard to that question, the learned Trial Judge said [at page 412]:

With respect to the applicability of section 245 to the results of these agreements between the plaintiff and Amoco I do not think that section 245 is properly applicable in the circumstances of these appeals.

As I have previously stated, it has been laid down as a rule for the construction of statutes that where there is a special section and a general section in the statute a case falling within the special section must be governed thereby and not by the general section.

Section 66 and the sections immediately following dealing with exploration and development expenses of principal business corporations quoted above are special sections and clearly express a particular intention of Parliament. On the other hand, section 245 is a general section and expresses a general intention.

In the present appeals the plaintiff has brought itself precisely within the particular legislative intent expressed in the particular section 66. The general intention expressed in section 245 is incompatible with the particular intention expressed in section 66 from which it follows that section 66 must govern and not section 245.

With great respect, I cannot agree that the rule of *interpretation* referred to by the learned Trial Judge excludes the application of section 245(1) to

nous reparlerons plus loin.

La question de savoir si l'intimée est une «corporation exploitant une entreprise principale» au sens de l'article 66 était en litige devant la Division de première instance; celle-ci a conclu que l'intimée était une telle corporation et aucun pourvoi n'a été logé à l'encontre de cette décision. Le juge de première instance a également conclu que l'intimée avait acquis des «avoirs miniers canadiens» au sens donné à ces mots à l'article 66 et a fait droit à l'appel en ce qui concerne le rejet de la déduction de \$4,000,000 en vertu de l'article 66.

En appel devant cette cour, un seul moyen a été invoqué contre cette conclusion.

L'appelante soulève la question de savoir si, en supposant que la dépense de \$4,000,000 soit d'autre part déductible, l'article 245(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont voici le libellé, interdirait sa déduction:

245. (1) Dans le calcul du revenu aux fins de la présente loi, aucune déduction ne peut être faite à l'égard d'un débours fait ou d'une dépense faite ou engagée, relativement à une affaire ou opération qui, si elle était permise, réduirait indûment ou de façon factice le revenu.

Le juge de première instance s'est prononcé ainsi sur cette question [à la page 412]:

Quant à l'application de l'article 245 aux résultats de ces accords conclus entre la demanderesse et Amoco, je pense que l'article 245 ne peut être appliqué à juste titre à ces appels.

Je le répète, une règle de droit constant en matière d'interprétation des lois indique qu'en présence d'un article particulier et d'un article général dans la loi, une affaire à laquelle l'article particulier est applicable doit être régie par cet article et non pas par l'article général.

L'article 66 et les articles qui le suivent immédiatement (précités) en matière de frais d'exploration et d'aménagement engagés par les corporations exploitant une entreprise principale sont des articles particuliers qui expriment clairement une intention précise du Parlement. D'autre part, l'article 245 est un article général qui exprime une intention générale.

En l'espèce, la demanderesse s'est elle-même précisément soumise à l'intention législative particulière exprimée dans l'article 66. L'intention générale de l'article 245 est incompatible avec l'intention particulière de l'article 66; il en résulte donc que l'article 66 doit s'appliquer et non pas l'article 245.

Respectueusement, je ne crois pas que la règle d'*interprétation* dont fait mention le juge de première instance empêche l'application de l'article

an amount that would otherwise be deductible under section 66. If it does, it is difficult to think of any case where section 245(1) would apply inasmuch as, in relation to any provision providing for a deduction in computing income, section 245(1) is always, by its nature, a general provision. Parliament must have intended the provision to have some effect and a non-statutory rule of interpretation is merely a crystallization of the judicial reasoning employed in ascertaining Parliament's intention in enacting a particular provision.

To appreciate the respondent's submission that section 245(1) does not apply to an amount that is otherwise deductible under section 66, it is necessary to consider the various classes of deductions to which it might apply.

The first question to ask in determining the deductibility of an outlay in computing "profit" for a year for the purposes of the *Income Tax Act* is whether the money was laid out to earn the profit for the year—i.e., in the case of profit from a business, was it a *current* business expenditure?² If the outlay passes this test, *prima facie* it is deductible; if it does not, *prima facie*, it is not deductible.

Other amounts are, however, specially made deductible by statute, for example,

(a) amounts on account of capital that would not otherwise be deductible because they are not current expenses of the year in question although they are related to the earning of profit from the business, such as interest on capital borrowed for the business, capital cost allowance and depletion,

(b) amounts that are deductible under statutory rules made for unusual situations in an attempt to obtain a result as equitable as possible having regard to the abnormal results obtained by applying the ordinary rules re computation of profits to such situations, and

² Compare *British Columbia Electric Railway Co. Ltd. v. M.N.R.* [1958] S.C.R. 133, per Abbott J. (delivering the judgment of the majority) at pages 136-137.

245(1) à un montant d'autre part déductible en vertu de l'article 66. Si telle est sa portée il est difficile de concevoir une situation où s'appliquerait ledit article d'autant plus que, relativement à toute disposition qui prévoit une déduction dans le calcul du revenu, l'article 245(1) est toujours, par nature, une disposition générale. Le Parlement a certainement voulu attribuer quelque effet à cette disposition et une règle non statutaire d'interprétation n'est qu'une cristallisation du raisonnement judiciaire auquel on a recours pour déterminer l'intention qu'avait le Parlement en édictant une disposition particulière.

Afin d'apprécier la prétention de l'intimée portant que l'article 245(1) ne s'applique pas à un montant d'autre part déductible en vertu de l'article 66, un examen des diverses catégories de déductions auxquelles il peut s'appliquer s'impose.

Dans le calcul des «bénéfices» pour une année aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, lorsque l'on cherche à savoir si un débours est déductible, il faut d'abord se demander si l'argent a été dépensé pour gagner des bénéfices pour l'année—i.e., dans le cas d'un bénéfice provenant d'une entreprise, s'agissait-il d'une dépense d'affaires courantes? Si ce critère est satisfait, le débours est *prima facie* déductible, sinon il n'est pas *prima facie* déductible.

La loi prévoit cependant spécifiquement la déduction de certains montants, par exemple

a) les paiements à titre de capital qui d'autre part ne seraient pas déductibles, n'étant pas une dépense courante de l'année en question bien qu'ils soient apparentés à un bénéfice provenant d'une entreprise, tels les intérêts sur le capital emprunté pour l'entreprise, la déduction pour amortissement et l'épuisement.

b) les paiements déductibles en vertu de règles que la loi établit pour couvrir des situations inhabituelles dans une tentative d'obtenir un résultat aussi équitable que possible compte tenu des résultats anormaux qu'amène l'application des règles ordinaires pour le calcul des bénéfices dans de telles situations, et

² Comparer *British Columbia Electric Railway Co. Ltd. v. M.N.R.* [1958] R.C.S. 133, le juge Abbott (prononçant le jugement de la majorité) aux pages 136 et 137.

(c) amounts that were not laid out for the earning of profit (either as current or capital expenditures) but the deduction of which is allowed by Parliament to achieve some end that Parliament wishes to encourage (incentive allowances).

The provision considered in the *Harris* case, to which I will refer, falls under the second of these classes and expenses allowed by section 66, as I understand it, fall under the second and third. Depending on the circumstances, section 66 would seem to provide for

- (a) a carry forward of current expenditures made in respect of a previous year,
- (b) a special scheme for the deduction of capital expenditures (i.e., pre-production costs of creating a production operation), and
- (c) incentives for exploration and development.

The view expressed by the learned Trial Judge, as I understand it, depends upon reading section 245(1) as not applying to any deduction for which there is a special statutory provision. In my view, considering it in its context in the scheme of the Act, section 245(1) is applicable to every class of deductible expenses. Even if, reading the Act as a whole, I came to a different conclusion, I should feel constrained to hold that section 245(1) does apply to deductions such as those otherwise permitted by section 66 by my reading of *Harris v. M.N.R.*³ per Cartwright J., as he then was, delivering the judgment of the Supreme Court of Canada, at page 505⁴.

³ [1966] S.C.R. 489.

⁴ I refer to the passage in his judgment that reads:

While, in view of the conclusions at which I have arrived on the points dealt with above, it is not necessary to express an opinion upon the other grounds on which counsel for the respondent opposed the appeal, I propose to state briefly my opinion on the position taken in ground (e) set out above which was fully argued.

Section 137(1) of the *Income Tax Act* reads as follows:

137. (1) In computing income for the purposes of this Act, no deduction may be made in respect of a disbursement or expense made or incurred in respect of a transaction or operation that, if allowed, would unduly or artificially reduce the income.

(Continued on next page)

c) les montants qui n'ont pas été déboursés pour produire un bénéfice (soit à titre de dépenses courantes ou de capital) mais dont le Parlement autorise la déduction pour permettre la réalisation de certaines fins qu'il préconise (allocations d'encouragement).

La disposition étudiée dans l'arrêt *Harris*, auquel je me référerai, tombe dans la deuxième catégorie et, si je comprends bien, les dépenses allouées par l'article 66 tombent sous les deuxième et troisième catégories. Compte tenu des circonstances, l'article 66 semble prévoir

- a) le report des dépenses courantes faites relativement à une année antérieure,
- b) une méthode spéciale pour la déduction des dépenses de capital (i.e. les dépenses préalables à la production pour l'élaboration d'une entreprise de production), et
- c) des encouragements pour l'exploration et d'aménagement.

L'opinion exprimée par le juge de première instance, si je la comprends bien, est subordonnée à l'interprétation de l'article 245(1) comme ne s'appliquant pas à aucune déduction couverte par une disposition spéciale de la loi. A mon avis, en étudiant dans le contexte de l'économie de la Loi, l'article 245(1) s'applique à toutes les catégories de dépenses déductibles. Même si, en lisant la Loi dans son ensemble, je parvenais à une conclusion différente, je me verrais dans l'obligation de conclure que l'article 245(1) s'applique bien aux déductions comme celles d'autre part permises par l'article 66, et ce en raison de la décision du juge Cartwright, plus tard juge en chef, qui prononçait l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans *Harris c. M.R.N.*³ à la page 505⁴.

³ [1966] R.C.S. 489.

⁴ Je me réfère au passage suivant de son jugement:

[TRADUCTION] Bien qu'il ne soit pas nécessaire d'exprimer d'opinion sur les autres moyens d'appel contestés par l'avocat de l'intimé, vu mes conclusions sur les points étudiés précédemment, j'ai l'intention de donner brièvement mon opinion sur la position adoptée sur la question e) susmentionnée et qui a été bien débattue.

L'article 137(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dispose:

137. (1) Dans le calcul du revenu aux fins de la présente loi, aucune déduction ne peut être faite à l'égard d'un déboursé fait ou d'une dépense contractée, relativement à une affaire ou opération qui, si elle était permise, réduirait indûment ou de façon factice le revenu.

(Suite à la page suivante)

In my view, however, section 245(1) does not operate to prohibit the deduction at issue in this case. Section 66 must be read with section 59, which reads, in part:

59. (1) Where in a taxation year a taxpayer disposes of
 (a) a Canadian resource property,

the amount receivable by the taxpayer as consideration for the disposition thereof shall be included in computing his income for the year, notwithstanding that the amount or any part thereof may not be received until a subsequent taxation year.

and section 12(1)(g), which reads:

12. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from a business or property such of the following amounts as are applicable:

(g) any amount received by the taxpayer in the year that was dependent upon the use of or production from property whether or not that amount was an instalment of the sale price of the property (except that an instalment of the sale price of agricultural land is not included by virtue of this paragraph);

When one reads section 66, one finds that one of the things that is permitted is a deduction of the cost of a "Canadian resource property" and, when one reads section 59 and section 12(1)(g), one finds that the proceeds of disposition of such a property must be brought into income. These provisions for deduction and taxation of capital amounts seem to me to have the obvious purpose of encouraging taxpayers to put money into such resource properties and keep it there. That being what the provisions seem to have been intended to encourage, as it seems to me, a transaction that clearly falls within the object and spirit of section

(Continued from previous page)

If, contrary to the views I have expressed, we had accepted the appellant's submission that the transaction embodied in the lease was one to which s. 18 applied and that on the true construction of the lease and the terms of that section the appellant was *prima facie* entitled to make the deduction of the capital cost allowance of \$30,425.80 claimed by him, I would have had no hesitation in holding that it was a deduction in respect of an expense incurred in respect of a transaction that if allowed would artificially reduce the income of the appellant and that consequently its allowance was forbidden by the terms of s. 137(1). The words in the sub-section "a disbursement or expense made or incurred" are, in my opinion, apt to include a claim for depreciation or for capital cost allowance, and if the lease were construed as above suggested the arrangement embodied in it would furnish an example of the very sort of "transaction or operation" at which s. 137(1) is aimed.

Je suis d'avis que l'article 245(1) n'a pas ici l'effet d'interdire la déduction en question. Il faut lire l'article 66 en rapport avec l'article 59 dont voici un extrait:

59. (1) Lorsque, au cours d'une année d'imposition, un contribuable dispose
 a) d'un avoir minier canadien,

la somme à recevoir par le contribuable en contrepartie de la disposition de ces avoirs miniers est incluse dans le calcul de son revenu pour l'année, bien que le contribuable puisse ne pas recevoir en entier ou en partie cette somme avant une année d'imposition postérieure.

et l'article 12(1)(g) qui dispose:

12. (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien, au cours d'une année d'imposition, les sommes appropriées suivantes:

g) toute somme reçue par le contribuable dans l'année et qui dépendait de l'usage ou de la production de biens, que cette somme fût ou non un paiement effectué à compte du prix de vente du bien (sauf qu'un paiement à compte du prix de vente d'un fonds de terre servant à l'agriculture n'est pas inclus en vertu du présent alinéa);

La lecture de l'article 66 révèle que parmi les déductions permises se trouve le coût des «avoirs miniers canadiens» et la lecture de l'article 59 et de l'article 12(1)(g) démontre que les produits de la vente des avoirs miniers doivent être inclus dans le revenu. Les dispositions concernant la déduction et l'imposition des montants de capital me semblent destinées à encourager les contribuables à investir à long terme dans de tels avoirs miniers. Ceci étant ce que les dispositions semblent vouloir encourager, on ne peut dire, je crois, qu'une affaire qui rencontre l'objet et l'économie de l'article 66, réduit indûment ou de façon factice le revenu

(Suite de la page précédente)

Si, contrairement à l'opinion que j'ai exprimée, nous avions accepté la prétention de l'appelant portant que l'affaire contenue dans le bail était assujettie à l'art. 18 et que, selon une interprétation fidèle du bail et des termes de cet article, l'appelant avait *prima facie* le droit de déduire l'allocation à l'égard du coût en capital de \$30,425.80 qu'il réclame, je n'hésiterais à conclure qu'il s'agissait d'une déduction relative à une dépense encourue pour une affaire qui, si elle était permise, réduirait de façon factice le revenu de l'appelant et que conséquemment l'art. 137(1) interdit. Les mots «un déboursé fait ou d'une dépense contractée» au paragraphe, peuvent s'appliquer à une réclamation pour amortissement ou pour une allocation à l'égard du coût en capital et, si le bail recevait cette interprétation, l'affaire y contenue constituerait un exemple de la nature de l'affaire ou opération visée par l'art. 137(1).

66 cannot be said to unduly or artificially reduce income merely because the taxpayer was influenced in deciding to enter into it by tax considerations.

The Trial Division judgment also dealt with consequential items. Counsel for the appellant did not contend that these should be dealt with separately from the deduction of the \$4,000,000 item.

For the above reasons, I am of the view that the appeal should be dismissed with costs. By request of the parties, the judgment will provide for a reference back of the assessment for reassessment in accordance with the prayer for relief in the statement of claim.

* * *

PRATTE J. concurred.

* * *

URIE J. concurred.

simplement parce que le contribuable a été alléché par les avantages fiscaux lorsqu'il s'est lancé dans cette affaire.

^a La Division de première instance a également examiné les postes touchés accessoirement. L'avocat de l'appelante n'a pas allégué la nécessité de les examiner séparément de la déduction du poste de \$4,000,000.

^b Pour ces motifs je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens. A la demande des parties, le jugement prévoira un renvoi de la cotisation pour qu'elle soit révisée conformément à la demande de redressement de la déclaration.

^c

* * *

^d LE JUGE PRATTE y a souscrit.

* * *

LE JUGE URIE y a souscrit.