

**Her Majesty the Queen** *Appellant*;

and

**The International Nickel Company of Canada, Limited** *Respondent*.

1975: March 24, 25, 26; 1975: November 13.

Present: Laskin C.J. and Judson, Ritchie, Beetz and de Grandpré JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

*Income tax—Depletion allowance—Research expenditures—Calculation of profit—Capital nature of long-term research expenses—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 11(1)(j), 72—Income Tax Regulations (Can.), reg. 1201.*

In calculating the depletion allowance in terms of regulation 1201 the minister sought to deduct from the profits on which the allowance fell to be calculated the sums of \$4,363,280 for the year 1967 and \$5,890,205 for the year 1968. These were the amounts expended on long-term scientific research in the years in question. The trial judge accepted that the scientific research expenditures were of a capital and not of an income nature, and were not deductible in computing profits under the rules developed over many years by the courts. The Court of Appeal affirmed the judgment at trial but for a different reason, namely, that profits are to be ascertained in the normal manner of calculating the difference between receipts attributable to production and the expenses of earning those receipts and that the research costs in question not having been incurred in the production of prime metal were not deductible by virtue of the language of reg. 1201.

*Held:* The appeal should be dismissed.

Regulation 1201 provides for a calculation of *profit* reasonably attributable to the particular activity and reg. 1201(4) enumerates what is to be deducted from such profit. The enumeration does not require deduction in that computation, of research expenses that are deductible in computing income by virtue of ss. 11(1)(j) and 72 of the Act. The precise formula adopted under statutory authority for the purpose of computing the depletion base does not permit the courts to read into it any unspecified deduction that might seem to be dictated by policy considerations.

**Sa Majesté La Reine** *Appelante*;

et

**The International Nickel Company of Canada, Limited** *Intimée*.

1975: les 24, 25 et 26 mars; 1975: le 13 novembre.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Judson, Ritchie, Beetz et de Grandpré.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

*Impôt sur le revenu—Allocation pour épuisement—Dépenses de recherche—Calcul des bénéfices—Les dépenses pour la recherche à long terme constituent des dépenses de capital—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 11(1)(j) et 72—Règlements de l'impôt sur le revenu (Can.), art. 1201.*

Dans le calcul de l'allocation pour épuisement en vertu de l'art. 1201 des Règlements, le Ministre veut déduire des bénéfices à l'égard desquels on prétendait calculer l'allocation les sommes de \$4,363,280 pour l'année 1967 et \$5,890,205 pour l'année 1968. Les deux sommes représentent les dépenses pour la recherche scientifique à long terme au cours de ces deux années. Le juge de première instance a accepté l'argument selon lequel les dépenses de recherche constituent des dépenses de capital et non des dépenses de revenu et, suivant les règles établies par les tribunaux depuis plusieurs années, ne sont pas déductibles dans le calcul des bénéfices. La Cour d'appel a confirmé le jugement de première instance mais pour un motif différent, à savoir, que les bénéfices doivent être déterminés de la manière normale, c'est-à-dire en calculant la différence entre les recettes imputables à la production et les dépenses engagées pour toucher ces recettes, et que les frais de recherche en cause, n'ayant pas été engagés pour la production de métaux bruts, ne peuvent être déduits en vertu de l'art. 1201 des Règlements.

*Arrêt:* Le pourvoi doit être rejeté.

L'article 1201 des Règlements prévoit le calcul du *bénéfice* susceptible d'être raisonnablement attribué à l'activité donnée et le par. 1201(4) énumère ce qui doit être déduit du bénéfice ainsi calculé. L'énumération n'exige pas, dans le calcul, la déduction des dépenses de recherche qui sont déductibles lors du calcul du revenu en vertu des art. 11(1)(j) et 72 de la Loi. La formule précise adoptée en vertu de la Loi dans le but de calculer la base d'allocation pour épuisement ne permet pas aux tribunaux d'interpréter ladite formule de façon à reconnaître une déduction non prévue qui pourrait sembler utile par ailleurs.

*International Nickel Company of Canada Limited v. Minister of National Revenue*, [1971] F.C. 213; *Minister of National Revenue v. Imperial Oil Ltd.*, [1960] S.C.R. 735 referred to.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal<sup>1</sup> dismissing an appeal from a judgment of Urie J.<sup>2</sup> at trial allowing an appeal from a reassessment of tax by the Minister. Appeal dismissed.

*G. W. Ainslie, Q.C.*, and *B. J. Wallace*, for the appellant.

*Stuart Thom, Q.C.*, and *T. E. McDonnell*, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

JUDSON J.—This is an appeal from the judgment of the Federal Court of Appeal dismissing the Minister's appeal from the judgment of Mr. Justice Urie, sitting at trial. The issue in the appeal is the method of computing the depletion allowance of The International Nickel Company of Canada, Limited, for the taxation years 1967 and 1968 under Reg. 1201(2) of the Income Tax Regulations. This regulation provides as follows:

**1201.** (2) Where a taxpayer operates one or more resources, the deduction allowed is 33⅓% of

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

minus

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

The Minister wishes to deduct from the profits mentioned in this regulation the sum of \$4,363,280 for the year 1967, and \$5,890,205 for the year 1968. The company resists this deduction. The issue has been determined against the Minister in the Federal Court both at trial and on appeal. These two sums represent the amounts expended

Arrêts mentionnés: *International Nickel Company of Canada Limited c. Le ministre du Revenu national*, [1971] C.F. 213; *Le ministre du Revenu national c. Imperial Oil Ltd.*, [1960] R.C.S. 735.

POURVOI interjeté d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale<sup>1</sup> rejetant un appel d'un jugement rendu en première instance par le juge Urie<sup>2</sup> accueillant un appel d'une nouvelle cotisation d'impôt établie par le Ministre. Appel rejeté.

*G. W. Ainslie, c.r.*, et *B. J. Wallace*, pour l'appelante.

*Stuart Thom, c.r.*, et *T. E. McDonnell*, pour l'intimée.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE JUDSON—Il s'agit d'un pourvoi à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale qui a rejeté l'appel interjeté par le Ministre de la décision du juge Urie en première instance. La question en litige dans ce pourvoi porte sur la façon de calculer l'allocation pour épuisement de The International Nickel Company of Canada, Limited, pour les années d'imposition 1967 et 1968, en vertu du par. (2) de l'art. 1201 des Règlements de l'impôt sur le revenu. Ce paragraphe prévoit ce qui suit:

**1201.** (2) Lorsqu'un contribuable exploite une ou plusieurs ressources, la déduction accordée est de 33⅓% de

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

moins

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

Le Ministre veut déduire des bénéfices mentionnés dans ce paragraphe les sommes de \$4,363,280 pour l'année 1967 et \$5,890,205 pour l'année 1968. La compagnie s'oppose à cette déduction. La Cour fédérale a tranché le litige contre le Ministre, aussi bien en première instance qu'en appel. Les deux sommes représentent les dépenses pour la

<sup>1</sup> [1974] 2 F.C. 52.

<sup>2</sup> [1974] 1 F.C. 215.

<sup>1</sup> [1974] 2 C.F. 52.

<sup>2</sup> [1974] 1 C.F. 215.



for long-term scientific research in the years in question. I should note here that we are not concerned with expenditures on scientific research relating to day-to-day mining and processing operations carried on in the company's mines and processing plants. These expenditures, which are sometimes referred to in the evidence as "Quality Control", are not included in the amounts involved in this appeal.

The Company advances two grounds in support of its position. In the words of its counsel in his opening remarks at trial:

(1) "scientific research expenditures incurred by it are of a capital and not of an income nature, and are not deductible in computing profits under the jurisprudential rules developed by the Courts over a period of many years in connection with the income tax."

(2) "scientific research expenditures are not related to the production of prime metal, and thereby are not deductible by virtue of the language of Regulation 1201."

The trial judge in the Federal Court accepted the first argument and ruled that the research expenses in question were of a capital nature, having been incurred to secure an asset or advantage for the enduring benefit of the trade. In doing so, he followed a former judgment of the Federal Court involving the same parties and the same issue: *International Nickel Company of Canada Limited v. Minister of National Revenue*<sup>3</sup>.

The Federal Court of Appeal affirmed the judgment at trial but for different reasons. Accepting the second ground, it stated the principle in these words: (Jackett C.J., at p. 57)

What has to be determined under Regulation 1201(2) is the respondent's profits for the 1967 taxation year 'reasonably attributable to the production of . . . prime metal'. In my view, the correct approach to that question is to be found in *Minister of National Revenue v.*

<sup>3</sup> [1971] F.C. 213.

recherche scientifique à long terme au cours de ces deux années. Je dois ici observer que les dépenses de recherche scientifique relatives aux méthodes d'exploitation des mines et aux procédés de production couramment utilisés par la compagnie ne sont pas en cause en l'espèce. Les montants en litige dans ce pourvoi ne comprennent pas ces dépenses qui sont parfois désignées, dans les témoignages, sous le nom de [TRADUCTION] «Contrôle de la qualité».

A l'appui de sa position la compagnie avance deux motifs que son avocat, dans son exposé préliminaire en première instance, a formulé comme suit:

[TRADUCTION] 1) «les dépenses de recherche scientifique que la compagnie a engagées sont des dépenses de capital et non des dépenses d'exploitation; par conséquent, elles ne sont pas déductibles lors du calcul des bénéfices en vertu des principes jurisprudentiels établis depuis un bon nombre d'années en matière d'impôt sur le revenu.»

2) «les dépenses de recherche scientifique ne sont pas attribuées à la production de métal brut et, pour cette raison, elles ne sont pas déductibles en vertu des termes de l'article 1201 des Règlements.»

Le juge de première instance a accepté le premier argument et statué que les dépenses de recherche en cause étaient des dépenses de capital puisqu'elles avaient été engagées dans le but d'assurer un élément d'actif ou un avantage pour le bénéfice permanent de l'entreprise. En raisonnant ainsi, il fait sienne une décision antérieure de la Cour fédérale entre les mêmes parties et sur le même point: *International Nickel Company of Canada Limited c. Le ministre du Revenu national*<sup>3</sup>.

La Cour d'appel fédérale a confirmé le jugement de première instance mais pour des motifs différents. Elle a favorablement accueilli le second argument et énoncé le principe en ces termes: (le juge en chef Jackett, à la p. 57):

Ce sont les bénéfices de l'intimée pour son année d'imposition 1967 «qui peuvent être raisonnablement attribuées à la production de . . . métal brut» qu'il convient de déterminer aux fins du Règlement 1201(2). A mon avis, la démarche à suivre pour aborder cette question a été

<sup>3</sup> [1971] C.F. 213.

*Imperial Oil Ltd.*, [1960] S.C.R. 735, per Judson J. at pages 744-45, where, dealing with an earlier version of Regulation 1201(2) (which did not differ in any material respect from the one now under consideration), he said, in effect, that the Regulation required, in relation to oil or gas wells, as a first step, that one 'Determine the profits or losses of each producing well in the normal manner by ascertaining the difference between the receipts reasonably attributable to the production of oil or gas from the well and the expenses of earning those receipts'.

In this context, the Court of Appeal stated that profits are to be ascertained in the normal manner of calculating the difference between receipts attributable to production and the expenses of earning those receipts. It went on to state that the research dealt with in the appeal is not part of the operations of producing prime metal. To quote again from the reasons of Jockett C.J. at p. 59:

Such long time research is a long-term operation by the company which, in addition to any profits it may produce directly, is designed to ensure a successful enduring metal production business for the respondent in the future. As such, the costs, incurred are not expenses of the respondent's production of prime metal.

I agree with the foregoing. That profits and income are not interchangeable words in the Act and Regulations is, of course, well established.

Research Expenditures are first dealt with in the Act in s. 11(1)(j), which permits the deduction in computing the *income* of a taxpayer for the taxation year of "such amount in respect of expenditures as is permitted by s. 72 or by s. 72A". Our concern is with s. 72 which permits the deduction, first, of all expenditures of a current nature on scientific research made in Canada, and, second, with certain defined limits, expenditures of a capital nature for the same purpose.

Turning now to Reg. 1201, which deals with the depletion base, it provides, as the Federal Court of Appeal held, for a calculation of *profit* reasonably

énoncé par le juge Judson dans l'affaire *Le ministre du Revenu national c. Imperial Oil Ltd.*, [1960] R.C.S. 735, aux pages 744 et 745, où, après examen du Règlement 1201(2) en sa forme initiale (qui ne différait pas d'une manière appréciable du règlement examiné ici), il déclara pour l'essentiel que ce règlement exigeait d'abord, en ce qui concerne les puits de pétrole et de gaz, de «déterminer les profits ou pertes de chaque puits en fonctionnement de la manière normale, c'est-à-dire en fixant la différence entre les recettes raisonnablement imputables à la production de pétrole ou de gaz provenant du puits et les dépenses engagées afin de tirer ces recettes».

Dans ce contexte, la Cour d'appel a déclaré qu'on doit déterminer les bénéfices de la manière normale, c'est-à-dire en calculant la différence entre les recettes imputables à la production et les dépenses engagées afin de tirer ces recettes. Elle a continué son raisonnement en affirmant que les recherches en cause dans l'appel ne font pas partie de l'exploitation relative à la production de métaux bruts. Je cite à nouveau les motifs du juge en chef Jockett à la p. 59:

Ces recherches constituent une activité de la compagnie à long terme et, en plus des profits qu'elles peuvent rapporter directement, elles ont pour but d'assurer un avenir durable et florissant à l'entreprise de production de métaux de l'intimée. A ce titre, ces frais ne constituent pas des dépenses engagées par l'intimée pour la production de métaux bruts.

Je suis d'accord avec ce qui précède. Le fait que les mots bénéfices et revenus ne soient pas interchangeables dans la Loi et les Règlements est naturellement bien établi.

En premier lieu, l'al. j) du par. (1) de l'art. 11 de la Loi traite des frais de recherche et permet de déduire, lors du calcul du *revenu* d'un contribuable pour une année d'imposition, «le montant qu'autorise l'art. 72 ou l'art. 72A à l'égard des frais». Ce qui nous intéresse se rapporte à l'art. 72 qui autorise d'abord la déduction de toutes les dépenses de nature courante faites au Canada pour des recherches scientifiques et ensuite, sous réserve de certaines restrictions déterminées, des dépenses de capital faites aux mêmes fins.

Passons maintenant à l'art. 1201 des Règlements, relatif à la base d'allocation pour épuisement. Il prévoit, comme l'a statué la Cour d'appel



attributable to the particular activity. Then subs. (4) of Reg. 1201 enumerates what is to be deducted from the profit so calculated. I adopt the conclusion of the Federal Court of Appeal expressed in the following terms (p. 60):

Moreover, while that enumeration specifically singles out such amounts as capital cost allowance (depreciation) and interest on borrowed money for deduction from gross profit in computing the depletion base, it does not require deduction in that computation of the research expenses that are deductible in computing income by virtue of paragraph 11(1)(j) and section 72. In the face of such a very precise formula adopted under statutory authority for the specific purpose of computing the depletion base, I am of the view that it is not open to the Courts to read into the statutory formula any unspecified deduction that might seem to be dictated by policy considerations.

I cannot leave the subject without stating that I am substantially in accord with the trial judge that the research expenses in question here are of a capital nature.

I would affirm the judgment of the Federal Court of Appeal and dismiss this appeal with costs. It is unnecessary to consider the issue of *res judicata* which was argued before us and based on the 1971 case above referred to between the same parties.

*Appeal dismissed with costs.*

*Solicitor for the appellant: D. S. Thorson, Ottawa.*

*Solicitors for the respondent: Osler, Hoskin & Harcourt, Toronto.*

fédérale, que le calcul du *bénéfice* peut être raisonnablement attribué à une activité particulière. Le paragraphe (4) de l'art. 1201 énumère ensuite ce qui doit être déduit du bénéfice ainsi calculé. J'adopte la conclusion que la Cour d'appel fédérale a ainsi énoncée (p. 60):

En outre bien que cette énumération mentionne spécifiquement des montants tels que l'allocation à l'égard du coût en capital (amortissement) et les intérêts sur les emprunts, comme déductions du revenu brut pour calculer la base d'allocation pour épuisement, le règlement n'exige pas, dans ce calcul, la déduction des dépenses de recherche qui sont déductibles lors du calcul du revenu en vertu de l'article 11(1)(j) et de l'article 72. Étant donné l'existence d'une formule aussi précise adoptée en vertu de la Loi dans le but précis de calculer le base d'allocation pour épuisement, j'estime que les tribunaux ne peuvent interpréter ladite formule de façon à reconnaître une déduction non prévue qui pourrait sembler utile par ailleurs.

Je ne peux terminer sans dire que je suis en substance d'accord avec le juge de première instance que les dépenses de recherche, en l'espèce, sont des dépenses de capital.

Je suis d'avis de confirmer l'arrêt de la Cour d'appel fédérale et de rejeter ce pourvoi avec dépens. Nous n'avons pas besoin d'examiner la question de la *res judicata* qui a été plaidée devant nous et qui se fonde sur l'affaire de 1971 susmentionnée entre les mêmes parties.

*Appel rejeté avec dépens.*

*Procureur de l'appelante: D. S. Thorson, Ottawa,*

*Procureurs de l'intimée: Osler, Hoskin & Harcourt, Toronto.*