

**British Columbia Forest Products Limited***Appellant;*

and

**The Minister of National Revenue** *Respondent.*

1970: November 24, 25, 26; 1971: April 27.

Present: Martland, Judson, Hall, Spence and Laskin JJ.

ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT OF CANADA

*Taxation—Income tax—Capital cost allowance—Paper mill assets—Class 3 or class 8 of Schedule B of the Regulations—Building or other structure—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 11(1)(a).*

*Taxation—Income tax—Logging tax deduction—Computation—Logging Tax Act, R.S.B.C. 1960, c. 225—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 41A—Income Tax Regulations, s. 700, Schedule B.*

The appeal from the assessment of the appellant's income tax for 1963 involved two separate issues.

(1) Whether or not the respondent was right in classifying, for purposes of capital cost allowance, 24 specified items of the appellant's property as falling within class 3 of Schedule B to the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, instead of class 8. The disputed assets formed a part of the appellant's paper mill and could be divided into three categories, *i.e.*, those used in the production process, as chests and tanks; those used to provide access to the equipment, as platforms, stairs and handrails; and those which provide support for the equipment, as piers, steel "I" beams, concrete pads and the supports and walls of the tanks. The trial judge held that all of the items in dispute fell within class 3.

**British Columbia Forest Products Limited***Appelante;*

et

**Le Ministre du Revenu National** *Intimé.*

1970: les 24, 25 et 26 novembre; 1971: le 27 avril.

Présents: Les Juges Martland, Judson, Hall, Spence et Laskin.

EN APPEL DE LA COUR DE L'ÉCHIQUIER DU CANADA

*Revenu—Impôt sur le revenu—Allocation du coût en capital—Biens d'une fabrique de papier—Catégorie 3 ou catégorie 8 de l'Annexe B des Règlements—Édifice ou autre structure—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 11(1)(a).*

*Revenu—Impôt sur le revenu—Dédiction de l'impôt sur les opérations forestières—Calcul—Logging Tax Act, R.S.B.C. 1960, c. 225—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 41A—Règlements de l'impôt sur le revenu, art. 700, Annexe B.*

L'appel interjeté contre la cotisation de l'impôt sur le revenu de l'appelante pour l'année d'imposition 1963, comporte deux questions distinctes.

(1) L'intimé a-t-il eu raison de ranger, aux fins de l'allocation du coût en capital, 24 éléments précis des biens de l'appelante dans la catégorie 3 de l'Annexe B de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, plutôt que dans la catégorie 8. L'actif en litige fait partie de la fabrique de papier de l'appelante et peut se diviser en trois catégories, soit, les éléments utilisés au cours de la fabrication, tels les cuviers et réservoirs; les éléments qui permettent d'accéder à l'équipement, tels les plate-formes, les escaliers et les garde-fous; et les éléments qui supportent l'équipement, tels les piliers, les poutres d'acier en I, les coussinets en béton, les supports et parois des réservoirs. Le juge de première instance

The appellant contended that these assets did not house the appellant's business but were all an essential part of the appellant's manufacturing process. They were part of the plant, rather than buildings or structures.

(2) Whether or not the respondent was right in his calculation of the deduction to be allowed, from tax, pursuant to s. 41A of the Act, in respect of logging tax paid by the appellant to the province of British Columbia, pursuant to the *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225. The appellant claimed a deduction, pursuant to s. 41A(1)(a) of two-thirds of the logging tax paid. It submitted that its "income for the year from logging operations in the province" was as determined under the *Logging Tax Act*. In the Minister's contention, that income was to be determined under s. 700 of the Income Tax Regulations.

The Exchequer Court dismissed the appeal in respect of both issues. The company appealed to this Court.

*Held:* The appeal should be dismissed on both grounds.

The trial judge was right in holding that the disputed assets fell within class 3. The items in the mill building, while they may have formed part of the manufacturing plant, were a part of the very fabric of the mill building. They were not chattels which were merely attached to the building, but were a part of the building itself. The assets outside the mill building, such as the tanks and the recovery unit, were structures, if they were not buildings. The word "structure" as used in class 3 does not have to be construed *ejusdem generis* with the word "building". It is preceded by the word "other", thus contemplating structures other than buildings.

The respondent's submission as to the amount deductible in respect of logging tax paid, was correct. In applying s. 41A, the computation required under para. (a) of subs. (1) is based upon the logging tax actually paid to the province; the computation under para. (b) is based on income from logging operations determined pursuant to the federal regulation, involving, when para. (1)(d) of regulation 700 is operative, a determination of income from all sources in accordance with the provisions of the *Income Tax Act*.

a décidé que tous les éléments en litige tombent dans la catégorie 3. L'appelante soutient que ces éléments de l'actif n'abritent pas l'entreprise de l'appelante mais sont une partie essentielle du procédé de fabrication. Ils font partie du matériel, plutôt que de constituer des édifices ou structures.

(2) L'intimé a-t-il bien calculé la déduction d'impôt permise, en vertu de l'art. 41A de la Loi, à l'égard de l'impôt sur les opérations forestières payé par l'appelante à la province de la Colombie-Britannique, en conformité du *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225. L'appelante a réclamé, en vertu de l'art. 41A(1)(a), une déduction des deux tiers de l'impôt sur les opérations forestières payé. Elle soutient que son «revenu pour l'année tiré des opérations forestières dans la province», est le revenu déterminé selon le *Logging Tax Act*. Le Ministre prétend que ce revenu doit être déterminé selon l'art. 700 des Règlements de l'impôt sur le revenu.

La Cour de l'Échiquier a rejeté l'appel sur les deux questions. La compagnie a appelé à cette Cour.

*Arrêt:* L'appel doit être rejeté quant aux deux griefs.

Le juge de première instance a eu raison de décider que l'actif en litige est compris dans la catégorie 3. Les éléments qui se trouvent dans l'édifice de l'usine, même s'il se peut qu'ils fassent partie du matériel, font partie de la structure même de l'édifice de l'usine. Ce ne sont pas des biens mobiliers simplement attachés à l'édifice; ils font partie de l'édifice même. Les éléments se trouvant à l'extérieur de l'édifice, tels les réservoirs et l'unité de récupération, sont des structures, si ce ne sont pas des édifices. Le terme «structure» employé dans la catégorie 3 ne doit pas s'interpréter *ejusdem generis* avec le terme «édifice». Il est précédé du terme «autre», envisageant ainsi des structures autres que des édifices.

La prétention de l'intimé quant au montant à déduire à l'égard de l'impôt sur les opérations forestières payé, est juste. Lorsque s'applique l'art. 41A, le calcul requis en vertu de l'alinéa (a) du par. (1) est fondé sur l'impôt sur les opérations forestières réellement payé à la province; le calcul en vertu de l'alinéa (b) est fondé sur le revenu tiré des opérations forestières déterminé en conformité du règlement fédéral, ce qui implique, lorsque l'alinéa (d) du par. (1) du Règlement 700 s'applique, la détermination du revenu de toutes provenances en conformité de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

APPEAL from a judgment of Sheppard D.J. of the Exchequer Court of Canada<sup>1</sup>, in an income tax matter. Appeal dismissed.

*J. J. Robinette, Q.C., H. P. Legg and P. N. Howard*, for the appellant.

*G. W. Ainslie, Q.C.*, and *M. J. Bonner*, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

MARTLAND J.—This appeal is from the judgment of the Exchequer Court<sup>1</sup>, which dismissed (save as to one agreed item) the appellant's appeal from the assessment of its income tax, for the taxation year 1963, made by the respondent.

The appeal involves two separate issues:

(a) Whether or not the respondent was right in classifying, for purposes of capital cost allowance, 24 specified items of the appellant's property (hereinafter sometimes referred to as "the disputed assets") as falling within Class 3 of Schedule B to the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, (hereinafter sometimes referred to as "the Act") instead of Class 8. While the appellant contends that these items also fall within Class 19, it has been agreed that the issue in this appeal is as between Class 3 and Class 8, and that, if the appeal on this point is allowed, on the further issue, as between Class 8 and Class 19, the assessment should be referred back to the respondent for re-assessment, to determine whether some, or all, of the items also fall within Class 19.

(b) Whether or not the respondent was right in his calculation of the deduction to be allowed, from tax, pursuant to s. 41A of the Act, in respect of logging tax paid by the appellant, pursuant to the *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225.

#### *Capital Cost Allowance*

Section 11(1)(a) of the Act permits a taxpayer, in computing his income, to deduct:

Capital cost of property—such part of the capital cost to the taxpayer of property, or such amount

APPEL d'un jugement du Juge suppléant Sheppard de la Cour de l'Échiquier du Canada<sup>1</sup>, en matière d'impôt sur le revenu. Appel rejeté.

*J. J. Robinette, c.r., H. P. Legg et P. N. Howard*, pour l'appelante.

*G. W. Ainslie, c.r., et M. J. Bonner*, pour l'intimé.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE MARTLAND—Le présent appel est à l'encontre d'un jugement de la Cour de l'Échiquier<sup>1</sup> rejetant (sauf à l'égard d'un élément convenu) l'appel interjeté par l'appelante contre la cotisation de son impôt sur le revenu faite par l'intimé pour l'année d'imposition 1963.

L'appel comporte deux questions distinctes:

(a) L'intimé a-t-il eu raison de ranger, aux fins de l'allocation du coût en capital, 24 éléments précis des biens de l'appelante (ci-après quelquefois appelés «l'actif en litige») dans la Catégorie 3 de l'Annexe B de la Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, (ci-après quelquefois appelée «la Loi») plutôt que dans la Catégorie 8? L'appelante soutient que ces éléments sont également englobés dans la Catégorie 19, mais il a été convenu que dans le présent appel il n'est question que des Catégories 3 et 8, et que si l'appel est accueilli sur ce point, alors, en ce qui a trait à l'autre question mettant en jeu les Catégories 8 et 19, la cotisation devra être déférée à l'intimé pour nouvelle cotisation et décision sur la question de savoir si certains éléments ou tous les éléments sont également visés par la Catégorie 19.

(b) L'intimé a-t-il bien calculé la déduction d'impôt permise, en vertu de l'art. 41A de la Loi, à l'égard de l'impôt sur les opérations forestières payé par l'appelante en conformité du *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225?

#### *Allocation à l'égard du coût en capital*

L'article 11(1)(a) de la Loi autorise le contribuable à déduire dans le calcul de son revenu:

Coût des biens en capital—la partie de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, ou la

<sup>1</sup> [1969] C.T.C. 156, 69 D.T.C. 5127.

<sup>1</sup> [1969] C.T.C. 156, 69 D.T.C. 5127.

in respect of the capital cost to the taxpayer of property, if any, as is allowed by regulation.

The portions of the Regulations relevant to this appeal are contained in Schedule B thereto and provide as follows:

**Class 3 (5%)**

Property not included in any other class that is

- (a) a building or other structure, including component parts such as electric wiring, plumbing, sprinkler systems, air-conditioning equipment, heating equipment, lighting fixtures, elevators and escalators.
- (b) a breakwater (other than a wooden breakwater),
- (c) a dock,
- (d) a trestle,
- (e) a windmill,
- (f) a wharf, or
- (g) an addition or alteration made after March 31, 1967, to a building that would be included in this class but for the fact that it is included in Class 20.

**Class 8 (20%)**

Property that is a tangible capital asset that is not included in another class in this Schedule except land, or any part thereof or any interest therein and also excepting

- (a) an animal,
- (b) a tree, shrub, herb or similar growing thing,
- (c) a gas well (other than a gas well that is part of the equipment of a farm and from which the gas produced is not sold),
- (d) a mine,
- (e) an oil well,
- (f) radium,
- (g) [Revoked],
- (h) [Revoked],
- (i) [Revoked],
- (j) [Revoked],
- (k) a right of way,
- (l) timber limit, and
- (m) tramway track.

somme à l'égard de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, s'il en est, qui est allouée par règlement.

Les dispositions pertinentes des Règlements sont énoncées à l'Annexe B et décrètent ce qui suit:

**Catégorie 3 (5 p. 100)**

Les biens non compris dans aucune autre catégorie constitués par

- a) un édifice ou autre structure, y compris les parties constitutantes, notamment les fils électriques, la tuyauterie, les réseaux extincteurs, le matériel pour la climatisation, les appareils de chauffage, l'agencement pour l'éclairage, les ascenseurs et escaliers roulants,
- b) un brise-lames (autre qu'un brise-lames en bois),
- c) un bassin,
- d) un chevalet,
- e) un moulin à vent,
- f) un quai ou
- g) un rajout ou une modification faits après le 31 mars 1967 à un édifice qui serait compris dans la présente catégorie s'il n'était pas compris dans la Catégorie 20.

**Catégorie 8 (20 p. 100)**

Les biens constitués par des immobilisations matérielles, en totalité ou en partie, non comprises dans une autre catégorie de la présente Annexe, à l'exception du terrain, ou une participation à celles-ci, à l'exception également

- a) d'un animal,
- b) d'un arbre, d'un arbuste, d'une herbe ou d'autre végétation semblable,
- c) d'un puits de gaz (autre qu'un puits de gaz faisant partie de l'outillage d'une exploitation agricole et dont le gaz produit n'est pas vendu),
- d) d'une mine,
- e) d'un puits d'huile,
- f) de radium,
- g) [abrogé],
- h) [abrogé],
- i) [abrogé],
- j) [abrogé],
- k) d'un droit de passage,
- l) d'une concession forestière, et
- m) d'une voie de tramways.

Class 19, to which reference has been made, provides for a larger capital cost allowance in respect of property which would be included in Class 8, if certain defined requirements are met. Its provisions are not relevant to the decision of this appeal.

The disputed assets form a part of the appellant's paper mill which is located at Crofton, British Columbia. The appellant also holds timber limits from which it acquires the logs necessary for the manufacture of paper. The logs that are not suitable for paper-making are sold or traded and it is the income from these transactions which gives rise to the second branch of the appeal.

The "stone groundwood paper-making process" which is used at the Crofton mill consists of one main process flow with several ancillary recovery systems. When running at full production the mill is capable of producing 395 tons of newsprint every 24 hours and this requires approximately 2,500 gallons of water per minute. Accordingly, high capacity equipment and machinery are required.

The manufacturing process commences in the Grinder Room portion of the mill where the pulp logs are ground into fibres which are mixed with water to form groundwood stock. The stock then passes through coarse screens and flows into the Screen Room portion of the mill where it is further screened and thickened. Screening and thickening result in the removal of fibre-rich water which is recovered and reintroduced into the initial stages of the main process flow. Next the stock is bleached and washed. It is then combined with kraft stock and broke stock and sent to the Machine Room portion of the mill. "Kraft stock" is stock from a chemical manufacturing process which is separate from the process now being described. "Broke stock" is stock that has been recovered at a later stage of the main process flow. The mixture of groundwood stock, kraft stock and broke stock is then blended and delivered to the paper machine where it is pressed, dried and formed into a paper sheet. Further quantities of fibre-rich water are drained off and recirculated. The trim from the paper sheet is broken down by a repulper and this is reintroduced as the broke stock.

La Catégorie 19, ci-dessus mentionnée, prévoit une allocation plus importante du coût en capital à l'égard des biens qui seraient compris dans la Catégorie 8, si certaines conditions précises sont satisfaites. Ses dispositions n'entrent pas en jeu dans la décision de cet appel.

L'actif en litige fait partie de la fabrique de papier de l'appelante, située à Crofton (Colombie-Britannique). L'appelante a également des concessions forestières où elle se procure les billes requises pour la fabrication du papier. Les billes qui ne sont pas utilisables à cette fin sont vendues ou échangées; c'est le revenu de ces affaires qui fait l'objet du deuxième grief d'appel.

Le procédé de la pâte mécanique employé à l'usine de Crofton consiste en une chaîne de fabrication principale comportant plusieurs systèmes auxiliaires de récupération. Lorsqu'elle fonctionne à plein rendement, l'usine peut produire 395 tonnes de papier journal en 24 heures; il faut pour cela environ 2,500 gallons d'eau par minute. L'équipement et la machinerie doivent donc être d'une grande capacité.

La fabrication a comme point de départ la chambre de défibrage, où le bois est râpé en fibres que l'on mélange avec l'eau pour former la pâte à papier. Celle-ci passe ensuite à travers des tamis grossiers avant d'arriver à la chambre de tamisage, où elle est de nouveau tamisée et épaisse. Par ces deux dernières opérations, l'eau pleine de fibres est retirée; on la récupère et on s'en sert de nouveau dans les phases initiales de la chaîne principale. Puis la pâte est blanchie et lavée. Elle est alors combinée avec de la pâte kraft et de la pâte de rejets et acheminée vers la chambre de la machine de l'usine. La «pâte kraft» est obtenue par un procédé chimique de fabrication distinct de celui que je suis en train de décrire. La «pâte de rejets», elle, est de la pâte qui a été récupérée dans une phase ultérieure de la chaîne principale. Le mélange de pâte mécanique, de pâte kraft et pâte de rejets est alors travaillé et dirigé vers la machine à papier, où il est pressé, séché et formé en feuilles. L'eau pleine de fibres est retirée de nouveau et on la fait circuler une autre fois. Les rognures des feuilles de papier sont déchiquetées par un triturateur et réintroduites en pâte.

The foregoing process is carried on in the mill building. In addition there are five "silo like" tanks used for storage and for the treatment of the stock. The following is a brief description of the disputed assets and their functions.

The main mill building consists of three rooms, viz, the Grinder Room, the Screen Room and the Paper Machine Room. Each room has an operating floor where various machines convert the pulp logs into newsprint. The floor and machinery are supported, in part, by a series of high capacity "chests" which are built into the ground or basement floor. Each of the chests performs a unique function in the paper-making process. The walls of the chests and the mid-feathers, which are used to keep the liquid stock circulating, are constructed of reinforced concrete and are designed so as to be able to withstand the lateral pressure of the agitated stock.

The coarse screen stock chest (Item 2) is located on the ground floor of the Grinder Room. The grinder machinery is supported by a series of 16 reinforced concrete piers (Item 1) which run vertically from the ground floor into the operating floor. In the Screen Room, the operating floor acts as a lid for six chests which extend from one end of the room to the other (the chest walls are Item 7). In order to bear the weight of the chests and the Screen Room machinery, additional reinforced concrete foundations (Items 4 and 5) were sunk into the ground beneath the basement floor. The couch pit (Item 12) and the machine white water chest, wire pit and machine chest (all three comprise Item 13) are located on the ground floor of the Paper Machine Room. There are further footings (Item 11) which support these items and the paper machine.

Overhead cranes are situated in the Grinder Room and in the Paper Machine Room so as to facilitate the servicing of the heavy machinery. The cranes straddle the width of the building and move on tracks which sit on horizontal "I" beams. The "I" beams are welded and bolted by means of plates and braces to columns which were constructed so as to withstand the weight of the

Les opérations décrites ci-dessus se font dans l'édifice de l'usine. Il y a en outre cinq réservoirs «en forme de silo» utilisés pour l'emmagasinage et le traitement de la matière. Je ferai maintenant une brève description de l'actif en litige et des fonctions que remplissent les éléments dont il est formé.

L'édifice principal de l'usine comprend trois chambres, soit la chambre de défibrage, la chambre de tamisage et la chambre de la machine à papier. Dans chaque chambre, il y a un plancher de travail où diverses machines transforment le bois à pâte en papier journal. Le plancher et la machinerie s'appuient en partie sur une série de «cuviers» de grande capacité construits à partir du rez-de-chaussée. Chaque cuvier remplit une fonction spéciale dans la fabrication du papier. Les parois des cuviers et les cloisons médianes, utilisées pour faire circuler le liquide, sont en béton armé et conçues de façon à pouvoir supporter la pression latérale de la matière agitée.

Le cuvier à pâte du tamis grossier (élément 2) se trouve au rez-de-chaussée de la chambre de défibrage. Le défibreur s'appuie sur 16 piliers en béton armé (élément 1) allant verticalement du rez-de-chaussée au plancher de travail. Dans la chambre de tamisage, le plancher de travail sert de couvercle à six cuviers allant d'un bout à l'autre de la chambre (les parois des cuviers constituent l'élément 7). Pour supporter le poids des cuviers et des machines de la chambre de tamisage, des fondations additionnelles en béton armé (éléments 4 et 5) ont été installées dans le sol sous le rez-de-chaussée. La fosse sous les presses coucheuses (élément 12) de même que le cuvier d'eaux blanches, la fosse sous la toile métallique et le cuvier de la machine (ils constituent tous les trois l'élément 13) se trouvent au rez-de-chaussée de la chambre de la machine à papier. D'autres assises (élément 11) supportent cet équipement et la machine à papier.

Dans la chambre de défibrage et dans la chambre de la machine à papier sont installés des ponts roulants qui facilitent l'entretien de la machinerie lourde. Les ponts traversent toute la largeur de l'édifice et se déplacent sur des rails reposant sur des poutres horizontales en I. Ces dernières sont soudées et boulonnées au moyen de plaques et de contre-fiches à des colonnes cons-

crane, but which also support the roof of the building. The steel "I" beams, plates and braces which are located in the Grinder Room make up Item 3. The steel "I" beams, plates and braces in the Paper Machine Room, together with those parts of the supporting columns which are required for the support of the craneway, make up Item 16.

Because the production process results in considerable quantities of stock being spilled on to the Screen Room's operating floor it was necessary to create a drainage system. This was done by making troughs in the floor before the concrete had dried (Item 6). Eight feet above the Screen Room's operating floor is a specially designed operator's platform (Item 10) which provides access to the machinery on the operating floor. The platform is made of structural steel and rests on steel columns which in turn are bolted on to concrete pedestals on the operating floor.

On the west side of the Paper Machine Room are two long narrow floors—the mezzanine floor (Item 14), which is 19 feet above the paper machine, and the fan floor, which is 36 feet above the operating floor. The mezzanine floor is made of reinforced concrete and contains various pieces of equipment which are required for the operation of the paper machine. The fan floor is constructed of steel plate and supports four exhaust fans which are mounted on "concrete pads" (Item 15). The "pads" are used so as to reduce the vibrations caused by the fans. Both floors are supported by horizontal steel beams which are supported in turn by steel columns. Steel stairs (Item 17) provide access to the mezzanine and fan floors and movable steel handrails (Item 18) are placed around open hatches and at the edge of the mezzanine and fan floors.

Outside the mill building are constructed the five tanks used for the storage and treatment of the stock, viz, the blending tank and the broke tank, which are 45 feet high, the kraft high density tank and the groundwood high density tank which are 113 feet high, and the zinc hydro bleach

truites de façon à supporter le poids du pont, mais elles supportent également le toit de l'édifice. Les poutres d'acier en I, les plaques et les contre-fiches qui sont dans la chambre de la machine à papier, ainsi que les parties des colonnes d'appui qui supportent le pont roulant, constituent l'élément 16.

Comme beaucoup de pâte se répand sur le plancher de travail de la chambre de tamisage, pendant les opérations, il a fallu installer un système d'évacuation. On a donc façonné des caniveaux dans le plancher avant que le béton ait séché (élément 6). A huit pieds au-dessus du plancher de travail de la chambre de tamisage est aménagée une plate-forme spécialement conçue pour l'opérateur (élément 10), qui permet d'accéder à la machinerie, sur le plancher en question. La plate-forme est en acier de construction et repose sur des colonnes d'acier boulonnées sur des socles en béton, sur le plancher de travail.

Du côté ouest de la chambre de la machine à papier, il y a deux planchers, longs et étroits, celui de la mezzanine (élément 14), à 19 pieds au-dessus de la machine à papier, et le plancher des ventilateurs, à 36 pieds au-dessus du plancher de travail. Le plancher de la mezzanine est en béton armé; diverses pièces d'équipement requises pour faire fonctionner la machine à papier s'y trouvent. L'étage des ventilateurs est constitué de plaques d'acier et supporte quatre ventilateurs aspirants installés sur des «coussinets de béton» (élément 15). Les «coussinets» servent à réduire les vibrations causées par les ventilateurs. Les deux planchers s'appuient sur des poutres horizontales en acier soutenues à leur tour par des colonnes en acier. Des escaliers en acier (élément 17) permettent d'accéder au plancher de la mezzanine et au plancher des ventilateurs; des garde-fous amovibles en acier (élément 18) sont placés autour des ouvertures à découvert et à l'extrémité du plancher de la mezzanine et de celui des ventilateurs.

A l'extérieur de l'édifice de l'usine se trouvent cinq réservoirs servant à l'emmagasinage et au traitement de la pâte, soit le réservoir mélangeur et le réservoir à rejets, qui ont 45 pieds de hauteur, le réservoir à pâte kraft de haute densité et le réservoir à pâte mécanique de haute densité,

tower which is 120 feet high. Each tank has a reinforced concrete base. On top of the concrete base is a recess into which are inserted eight-inch timbers or staves which stand upright and are bound together by steel bands to form tank walls. The entire groundwood high density tank, blending tank and broke tank, the concrete base of the zinc hydro bleach tower and the wooden stave portion of the kraft high density tank comprise Items 9, 22, 23 and 24. Surrounding and attached to the blending, broke and groundwood high density tanks and the zinc hydro bleach tower are steel staircases and platforms (Item 8) which provide access to equipment attached to the tanks.

The chemical recovery unit, which is also self-contained, is approximately 130 feet high and houses a 100-foot boiler. Its function is to recover chemicals that have gathered impurities while being used in the manufacturing process. The boiler is suspended from the top of the recovery unit by steel rods connected to horizontal beams which are supported by six main steel columns. The columns are connected to the framework of the unit by a network of steel columns, cross ties and cross bracing. This framework was designed to resist both wind and earthquakes. The main horizontal beams from which the boiler is suspended, the six main columns and the framework are Item 21. The concrete footings and floors which support the boiler's framework are Item 19. Located throughout the recovery unit are stairs, ladders and platforms (Item 20) which aid in the operation and maintenance of the equipment. The boiler, itself, is not in issue and has been determined as falling within Class 8.

The disputed assets can be divided into three categories, i.e., those used in the production process, e.g., the chests and tanks; those used to provide access to the equipment, e.g., the platform in the Screen Room, the stairs and handrails; and those which provide support for the

qui ont tous deux 113 pieds de hauteur, et la tour de blanchiment hydro-zinc, qui a 120 pieds de hauteur. Chaque réservoir a une base en béton armé. Dans la partie supérieure de cette base, il y a une cavité où sont insérées des pièces de bois ou douves verticales de huit pouces, assemblées par des bandes d'acier pour former les parois du bac. L'ensemble du réservoir à pâte mécanique de haute densité, du réservoir mélangeur et du réservoir à rejets, la base de béton de la tour de blanchiment hydro-zinc et les douves de bois du réservoir à pâte kraft de haute densité constituent les éléments 9, 22, 23 et 24. Autour du réservoir mélangeur, des réservoirs à rejets et à pâte mécanique de haute densité, et de la tour de blanchiment, et s'y rattachant, il y a des escaliers et des plates-formes en acier (élément 8) permettant d'accéder à l'équipement des réservoirs.

L'unité de récupération chimique, également autonome, a environ 130 pieds de hauteur et abrite une chaudière de 100 pieds. Elle a pour fonction la récupération des produits chimiques auxquels se sont mêlées des impuretés au cours de la fabrication. La chaudière est suspendue du haut de l'unité de récupération par des tiges d'acier reliées à des poutres horizontales supportées par six colonnes maîtresses d'acier. Ces dernières sont reliées à la charpente de l'unité par un ensemble de colonnes, de tirants et d'entretoises d'acier. Cette charpente est conçue de façon à résister à la fois au vent et aux tremblements de terre. Les poutres maîtresses horizontales d'où la chaudière est suspendue, les six colonnes maîtresses et la charpente constituent l'élément 21. Les assises et planchers de béton qui supportent la charpente de la chaudière constituent l'élément 19. Ici et là dans l'unité de récupération se trouvent des escaliers, échelles et plates-formes (élément 20) qui permettent d'assurer le fonctionnement et l'entretien de l'équipement. La chaudière même n'est pas en question car il a été déterminé qu'elle est comprise dans la Catégorie 8.

L'actif en litige peut se diviser en trois catégories, soit, les éléments utilisés au cours de la fabrication, tels les cuviers et réservoirs, les éléments qui permettent d'accéder à l'équipement, tels la plate-forme de la chambre de tamisage, les escaliers et les garde-fous, et les éléments qui

equipment, e.g., the piers, the steel "I" beams, the concrete pads and the supports and walls of the tanks.

The learned trial judge held that all of the items in dispute fell within Class 3. His reasons for so deciding are summarized in the following passage from his judgment:

The disputed assets in Items 1 to 18 inclusive excepting Items 8 and 9 are all within the mill proper. All such items are built into and are part of the mill. *Coburg Hotel v. London County Council*, (1899) 81 L.T. 450. The mill is a building as it is built or constructed. *Springman v. The Queen*, (1964) S.C.R. 267. These items are attached to the mill and hence are mill and not machinery. *Hiram Walker & Sons Ltd. v. The Town of Walkerville*, (1933) S.C.R. 247. *Adel Building Corporation Ltd. v. The Minister of National Revenue*, (1962) 62 D.T.C. 347.

The remaining disputed assets consist of the chemical recovery unit (Exhibit 1, Items 19 to 21 inclusive), and the tanks (Exhibit 1, Items 8 and 9 and 22 to 24 inclusive). All these are structures. They are built up from component parts and intended to remain permanently on a permanent foundation as in *Cardiff Rating Authority v. Guest Keen Ltd.*, (1949) 1 All E.R. 27 at 31. They are composed of different things put together or built together and constructed to make one whole as in *Hopday v. Nicol*, (1944) 1 All E.R. 302. They are built or constructed, a building or edifice as defined in Shorter Oxford English Dictionary, *City of London v. John Labatt Ltd.*, (1953) O.R. 800. It is not necessary to decide whether these structures among the disputed assets are also buildings.

The appellant's position may be summarized as follows: The learned trial judge was in error in holding that the disputed assets did not fall within Class 8. This class is in the nature of a "basket" class, which covers "any tangible capital asset" not included in another class. The words "building or other structure" in Class 3 cover only that property in which a business is carried on and not property with which such business is carried on. The disputed assets did not house the appellant's business but were all an essential part

supportent l'équipement, tels les piliers, les poutres d'acier en I, les coussinets en béton, les supports et parois des réservoirs.

Le savant juge de première instance a décidé que tous les éléments en litige tombent dans la Catégorie 3. Les motifs de cette décision sont résumés dans l'extrait suivant de son jugement:

[TRADUCTION] Les éléments 1 à 18 inclusivement, sauf les éléments 8 et 9, de l'actif en litige se trouvent tous dans l'usine même. Ces éléments sont tous construits dans l'usine et en font partie. *Coburg Hotel v. London County Council*, (1899) 8 L.T. 450. L'usine est un édifice puisqu'elle est construite ou bâtie. *Springman c. La Reine*, (1964) R.C.S. 267. Ces éléments sont attachés à l'usine et en font donc partie; ils ne constituent pas de la machinerie. *Hiram Walker & Sons Ltd. c. The Town of Walkerville*, (1933) R.C.S. 247. *Adel Building Corporation Ltd. v. The Minister of National Revenue*, (1962) 62 D.T.C. 347.

Les autres éléments de l'actif en litige comprennent l'unité de récupération de produits chimiques (pièce 1, éléments 19 à 21 inclusivement) et les réservoirs (pièce 1, éléments 8 et 9, et 22 à 24 inclusivement). Ce sont là des structures. Elles sont construites à partir de pièces distinctes et sont destinées à demeurer en permanence sur des fondations permanentes, comme dans la cause *Cardiff Rating Authority v. Guest Keen Ltd.* (1949) 1 All E.R. 27, p. 31. Elles sont composées de choses différentes assemblées, montées ou construites de façon à former un tout, comme dans la cause *Hopday v. Nicol* (1944) 1 All E.R. 302. Elles sont construites ou bâties, et sont donc un édifice (*edifice*) ou un bâtiment (*building*) au sens que donne à ces mots le *Shorter Oxford English Dictionary*, *City of London v. John Labatt Ltd.*, (1953) O.R. 800. Il n'est pas nécessaire de décider si ces structures de l'actif en litige sont également des édifices.

La position de l'appelante peut se résumer ainsi: le savant juge de première instance a commis une erreur en décidant que l'actif en litige n'était pas compris dans le Catégorie 8. Cette catégorie est de caractère général, englobant toute «immobilisation matérielle» non comprise dans une autre catégorie. Les termes «édifice ou autre structure» de la Catégorie 3 englobent uniquement les biens où une entreprise est exploitée et non ceux à l'aide desquels une entreprise est exploitée. Les éléments de l'actif en litige n'abri-

of the appellant's manufacturing process. They were part of the plant, rather than buildings or structures.

The case of *Inland Revenue Commissioners v. Barclay Curle & Co. Ltd.*<sup>2</sup> was cited to illustrate the above distinction. That case was concerned with the application of the *Income Tax Act 1952*, c. 279, in respect of initial allowances permitted under Chapters I and II of Part 10 of that Act. The former made an allowance of 3/20 on capital expenditures on industrial buildings and structures. The latter permitted an allowance of 3/10 on capital expenditures on machinery and plant. The larger allowance was permitted in respect of a dry dock. Reference was made by Lord Guest at p. 746 and by Lord Donovan at p. 751 to the proposition stated by Pearson L.J. in *Jarrold (Inspector of Taxes) v. John Good & Sons Ltd.*<sup>3</sup> that plant is that with which the trade is carried on as opposed to the place where it is carried on.

It is clear, however, that under the statute in question in that case an object could qualify not only as a building or structure but also as machinery or plant, and, if it did, would be entitled to the larger allowance. The case did not hold that the dry dock was not a structure.

The present case is different. If the disputed assets are within the words "building or other structure" in Class 3 they would be tangible capital assets "included in another class" and so would be excluded from Class 8. Accordingly, even though they may form a part of the manufacturing plant, that does not necessarily mean that they fall within Class 8.

In my opinion the learned trial judge was right in holding that the disputed assets fell within Class 3. The items in the mill building, while they may have formed part of the manufacturing plant, were a part of the very fabric of the mill building. They were not chattels which were merely attached to the building, but were a part of the building itself. I will not review all of the

<sup>2</sup> [1969] 1 All E.R. 732, [1969] 1 W.L.R. 675, 45 Tax Cas. 237.

<sup>3</sup> [1963] 1 All E.R. 141 at 149, [1963] 1 W.L.R. 214, 40 Tax Cas. 689.

tent pas l'entreprise de l'appelante mais sont une partie essentielle du procédé de fabrication. Ils font partie du matériel, plutôt que de constituer des édifices ou structures.

L'arrêt *Inland Revenue Commissioners v. Barclay Curle & Co. Ltd.*<sup>2</sup> a été cité pour illustrer cette distinction. Il y était question de l'application du *Income Tax Act 1952*, c. 279, et des allocations initiales permises en vertu des Chapitres I et II de la Partie 10 de cette Loi. Le Chapitre I allouait 3/20 des dépenses en immobilisations relatives aux édifices et structures industriels. Le Chapitre II allouait 3/10 des dépenses en immobilisations relatives à la machinerie et au matériel. L'allocation la plus importante était permise à l'égard de cales sèches. Mention a été faite par Lord Guest, p. 746, et par Lord Donovan, p. 751, de ce qu'a énoncé Lord Pearson dans *Jarrold (Inspector of Taxes) v. John Good & Sons Ltd.*<sup>3</sup>, soit que le matériel est ce avec quoi l'entreprise est exploitée, par opposition à l'endroit où elle est exploitée.

Toutefois, il est clair qu'en vertu du texte de loi qui était applicable à cette cause-là, un objet pouvait être considéré non seulement comme édifice ou structure mais également comme machinerie ou matériel, ce qui autorisait dans ce dernier cas l'allocation la plus importante. Il n'y a pas été décidé qu'une cale sèche n'est pas une structure.

La présente espèce est différente. Si les éléments de l'actif en litige sont visés par les termes «édifice ou autre structure» de la Catégorie 3, ce sont des immobilisations matérielles «comprises dans une autre catégorie», et donc non comprises dans la Catégorie 8. Par conséquent, même s'ils peuvent entrer dans le matériel de fabrication, cela ne veut pas nécessairement dire qu'ils sont compris dans la Catégorie 8.

A mon avis le savant juge de première instance a eu raison de décider que l'actif en litige est compris dans la Catégorie 3. Les éléments qui se trouvent dans l'édifice de l'usine, même s'il se peut qu'ils fassent partie du matériel, font partie de la structure même de l'édifice de l'usine. Ce ne sont pas des biens mobiliers simplement attachés à l'édifice; ils font partie de l'édifice même. Je ne

<sup>2</sup> [1969] 1 All E.R. 732, [1969] 1 W.L.R. 675, 45 Tax Cas. 237.

<sup>3</sup> [1963] 1 All E.R. 141 à 149, [1963] 1 W.L.R. 214, 40 Tax Cas. 689.

disputed assets in that building, but will cite examples. The supporting piers, the reinforced concrete foundations and the chest walls are seen, on an examination of the plans and photographs filed as exhibits, to have no separate existence as tangible capital assets. It is true that they would not have been created except to provide the means for the appellant's production flow, and the mill building was designed specially to achieve that purpose. Nonetheless, the tangible capital asset is the mill building itself, including everything which is a part of that building, and, as a building, it falls within Class 3. What has been said about the examples cited applies equally to the other disputed assets in that building. The mezzanine floor would not exist save to assist in the production process, as also the stairways and accompanying handrails, but they are a part of the mill building. The steel "I" beams and some of the supporting columns were designed with a strength necessary to support the crane-way, but they provided support in the building itself and were a part of it.

The tanks and the recovery unit are, in my opinion, structures, if they are not buildings. I do not think that the word "structure" as used in Class 3 must be construed *ejusdem generis* with the word "building". It is preceded by the word "other", thus contemplating structures other than buildings. The point was considered, though in relation to a different statute, in *Springman v. The Queen*<sup>4</sup>. That case dealt with a charge under s. 374(1)(a) of the *Criminal Code*, which makes it an offence wilfully to set fire to a building or structure. Hall J., delivering the reasons of the majority of the Court, said that the term "structure" was not to be construed *ejusdem generis* with the term "building".

A similar view is expressed by Lord Goddard C.J. in *London County Council v. Tann*<sup>5</sup>, in relation to a provision in the *London Building Act, 1930*.

<sup>4</sup> [1964] S.C.R. 267, 42 C.R. 407, 47 W.W.R. 298, [1964] 3 C.C.C. 105.

<sup>5</sup> [1954] 1 All E.R. 389 at 390.

passerai pas en revue tous les éléments de l'actif en litige dans cet édifice, mais je donnerai des exemples. On voit, en examinant les plans et photographies produits comme pièces, que les piliers servant de supports, les fondations de béton armé et les parois des cuviers n'ont pas d'existence distincte comme immobilisations matérielles. Il est vrai qu'ils n'auraient pas été mis là si ce n'avait été pour servir aux opérations de fabrication de l'appelante et c'est précisément ce pour quoi l'édifice de l'usine a été conçu. Néanmoins, l'immobilisation matérielle ici, c'est l'édifice même de l'usine, y compris tout ce qui fait partie de cet édifice; et en tant qu'édifice, elle tombe dans la Catégorie 3. Ce qui a été dit à propos des exemples donnés s'applique également aux autres éléments de l'actif en litige qui se trouvent dans l'édifice. La mezzanine n'existerait pas si ce n'était pour faciliter la fabrication, tout comme les escaliers et leurs garde-fous, mais tout cela fait partie de l'édifice de l'usine. Les poutres d'acier en I et certaines des colonnes de support ont été conçues de façon à avoir la force nécessaire pour supporter le pont roulant, mais elles servent de support dans l'édifice lui-même et en font partie.

Les réservoirs et l'unité de récupération sont, à mon avis, des structures, si ce ne sont pas des édifices. Je ne crois pas que le terme «structure» employé dans la Catégorie 3, doive s'interpréter *ejusdem generis* avec le terme «édifice». Il est précédé du terme «autre», envisageant ainsi des structures autres que des édifices. Cette question a été considérée, mais relativement à une autre loi, dans l'arrêt *Springman c. La Reine*<sup>4</sup>. Il y était question d'une accusation en vertu de l'art. 374(1)(a) du *Code criminel*, qui prévoit que mettre le feu volontairement à un bâtiment ou à une construction constitue une infraction. Le Juge Hall, rendant jugement au nom de la majorité de la Cour, a dit que le terme «construction» ne doit pas être interprété *ejusdem generis* avec le terme «bâtiment».

Lord Goddard, Juge en chef, a exprimé un avis semblable dans *London County Council v. Tann*<sup>5</sup>, à l'égard d'une disposition du *London Building Act, 1930*.

<sup>4</sup> [1964] R.C.S. 267, 42 C.R. 407, 47 W.W.R. 298, [1964] 3 C.C.C. 105.

<sup>5</sup> [1954] 1 All E.R. 389 à 390.

In determining what is a structure, reference may be made to the judgment of Denning L.J. (as he then was) in *Cardiff Rating Authority v. Guest, Keen Baldwin's Iron & Steel Co. Ltd.*<sup>6</sup>, which was cited in this Court by Hall J. in the *Springman* case:

A structure is something which is constructed, but not everything which is constructed is a structure. A ship, for instance, is constructed, but is not a structure. A structure is something of substantial size which is built up from component parts and intended to remain permanently on a permanent foundation but it is still a structure even though some of its parts may be movable as for instance about a pivot thus a windmill or a turntable is a structure.

I think this test can properly be applied to the facts in the present case, as it was by the learned trial judge, and I would agree with his conclusion that the disputed assets outside the mill building were structures within the meaning of Class 3.

#### Deduction from Tax, pursuant to s. 41A of the Act, of Logging Tax Paid by the Appellant

The issue on this branch of the appeal involves the interpretation of s. 41A of the Act, and is concerned with the proper amount deductible from tax by the appellant in respect of logging tax paid by it during the relevant taxation year.

Section 41A provides as follows:

41A. (1) There may be deducted from the tax otherwise payable by a taxpayer under this Part for a taxation year an amount equal to the lesser of

(a) 2/3 of any logging tax paid by the taxpayer to the government of a province in respect of income for the year from logging operations in the province; or

(b) 6 2/3% of the taxpayer's income for the year from logging operations in the province referred to in paragraph (a).

Pour déterminer ce qu'est une structure, on peut se reporter au jugement de Lord Denning (alors juge puîné) dans l'affaire *Cardiff Rating Authority v. Guest, Keen Baldwin's Iron & Steel Co. Ltd.*<sup>6</sup>, citée en cette Cour par le Juge Hall dans l'arrêt *Springman*:

[TRADUCTION] Une structure, c'est quelque chose qui est construit, mais les choses construites ne sont pas toutes des structures. Par exemple, les navires sont construits, mais ce ne sont pas des structures. Une structure, c'est une chose de grandes dimensions, construite à partir de pièces distinctes et destinée à demeurer en permanence sur des fondations permanentes, mais c'est une structure même si certaines de ses parties constitutantes peuvent être déplacées, par exemple, autour d'un pivot; ainsi un moulin à vent ou une table tournante est une structure.

Je crois que ce critère peut à juste titre s'appliquer aux faits de la présente cause, comme l'a fait le juge de première instance; je souscris à sa conclusion que les éléments de l'actif en litige se trouvant à l'extérieur de l'édifice de l'usine sont des structures au sens de la Catégorie 3.

Déduction de l'impôt sur les opérations forestières payé par l'appelante en vertu de l'art. 41A de la Loi.

Cette branche de l'appel met en cause l'interprétation de l'art. 41A de la Loi, et le montant qu'il est juste de déduire de l'impôt de l'appelante à l'égard de l'impôt sur les opérations forestières payé par celle-ci durant l'année d'imposition pertinente.

L'article 41A décrète ce qui suit:

41A. (1) Il peut être déduit de l'impôt autrement payable par un contribuable sous le régime de la présente Partie pour une année d'imposition un montant égal au moindre des deux montants suivants:

a) les deux tiers de tout impôt sur les opérations forestières payé par le contribuable au gouvernement d'une province à l'égard du revenu pour l'année tiré des opérations forestières dans la province; ou

b) les six et deux tiers p. 100 du revenu du contribuable pour l'année tiré des opérations forestières dans la province, dont fait mention l'alinéa a).

- (2) In subsection (1),
- (a) "income for the year from logging operations in the province" has the meaning given to that expression by regulation;
  - (b) "logging tax" means a tax imposed by the legislature of a province that is declared by regulation to be a tax of general application on income from logging operations; and
  - (c) "tax otherwise payable by a taxpayer under this Part" for a taxation year means the tax for the taxation year otherwise payable by the taxpayer after making any deduction under section 33, 38, 40 or 40A and before making any deduction under section 41 or this section.

The relevant portions of Regulation 700 provide:

#### TAXES ON INCOME FROM LOGGING AND MINING OPERATIONS

700. (1) Except as provided in subsection (2), for the purpose of section 41A of the Act "income for the year from logging operations in the province" means the aggregate of

- (a) where standing timber is cut in the province by the taxpayer or logs cut from standing timber in the province were acquired by the taxpayer, if the logs so obtained are sold by him in the province prior to or on delivery to a sawmill, pulp or paper plant or other place for processing logs, his net profit for the year from the sale of the logs;

\* \* \*

- (d) where standing timber is cut in the province by the taxpayer or logs cut from standing timber in the province have been acquired by the taxpayer, if the taxpayer operates a sawmill, pulp or paper plant or other place for processing logs in Canada, the income of the taxpayer for the year from all sources minus the aggregate of

- (i) his income from sources other than logging operations and other than the processing and sale by him of logs, timber and products produced therefrom,
- (ii) any amount included in the aggregate determined under this subsection by virtue of paragraph (a), (b) or (c), and
- (iii) an amount equal to 8% of the original cost to him of properties described in Schedule

- (2) Au paragraphe (1), l'expression
- a) «revenu pour l'année tiré des opérations forestières dans la province» a le sens que les règlements y attribuent;
  - b) «impôt sur les opérations forestières» désigne un impôt décreté par la législature d'une province qu'un règlement déclare être un impôt d'application générale sur le revenu tiré des opérations forestières;
  - c) «impôt autrement payable par un contribuable sous le régime de la présente Partie» pour une année d'imposition désigne l'impôt pour l'année d'imposition autrement payable par le contribuable après qu'a été faite toute déduction prévue par les articles 33, 38, 40 ou 40A et avant de faire toute déduction permise par l'article 41 ou le présent article.

Les dispositions pertinentes du règlement 700 décrètent ce qui suit:

#### IMPÔTS SUR LE REVENU TIRÉ D'OPÉRATIONS FORESTIÈRES ET MINIÈRES

700. (1) Sauf dispositions du paragraphe (2), aux fins de l'article 41A de la Loi l'expression «revenu pour l'année tiré d'opérations forestières dans la province» désigne l'ensemble des montants suivants:

- a) Lorsque le contribuable a coupé du bois en état dans la province ou a acquis des billes provenant de bois en état dans la province, si les billes ainsi obtenues sont vendues par lui dans la province au moment ou avant d'être livrées à une scierie, usine de pâte ou papier ou autre lieu de transformation de billes, ses bénéfices nets pour l'année provenant de la vente des billes,

\* \* \*

- d) Lorsque le contribuable a coupé du bois en état dans la province ou a acquis des billes provenant de bois en état dans la province, s'il exploite une scierie, usine de pâte ou papier ou autre lieu de transformation de billes au Canada, son revenu de toutes provenances pour l'année moins l'ensemble

- (i) de son revenu de provenances autres que les opérations forestières et que la transformation et vente par lui de billes, bois et de leurs sous-produits,
- (ii) de tout montant compris dans l'ensemble déterminé suivant le présent paragraphe en vertu des alinéas a), b) ou c), et
- (iii) d'un montant égal à 8 p. 100 du coût initial, en ce qui le concerne, de biens désignés

B to these Regulations used by him in the year in the processing of logs or products derived therefrom or, if the amount so determined is greater than 65% of the income remaining after making the deductions under subparagraphs (i) and (ii), 65% of the income so remaining or, if the amount so determined is less than 35% of the income so remaining, 35% of the income so remaining.

Subsection (2) of this regulation is not applicable to the facts of this case. Subsection (3) provides, among other things, that the tax imposed under the British Columbia *Logging Tax Act* is declared to be of general application on income from logging operations.

In the taxation year 1963 the appellant paid logging tax to the Government of the Province of British Columbia, pursuant to the provisions of the *Logging Tax Act*, in the amount of \$518,735, plus \$9,226 on behalf of a wholly owned subsidiary, for a total of \$527,961. In its 1963 return under the *Income Tax Act* it claimed a deduction, pursuant to s. 41A(1)(a) in the amount of \$351,974, being 2/3 of the logging tax paid. The tax imposed under the *Logging Tax Act* was at the rate of 10 per cent, so that, assuming that "income from logging operations in the province", referred to in s. 41A(1)(b), means income from logging operations as determined under the *Logging Tax Act*, the amount deductible under para. (b) would be the same as that determined under para. (a).

The appellant's submission is that when para. (a) refers to "logging tax paid" it refers to the actual payment made to the British Columbia Government. This amount is paid "in respect of income for the year from logging operations in the province" determined under the *Logging Tax Act*. Paragraph (b) refers to "income for the year from logging operations in the province referred to in paragraph (a)." This means that the words have the same meaning in both paragraphs, i.e., income as determined under the *Logging Tax Act*. It is contended that the intention of s. 41A was that the computation under both paragraphs was to be the same so long as

à l'Annexe B des présents Règlements et utilisés par lui dans l'année dans la transformation de billes ou de leurs sous-produits ou, si le montant ainsi déterminé est supérieur à 65 p. 100 du revenu qui reste une fois opérées les déductions prévues aux sous-alinéas (i) et (ii), 65 p. 100 du revenu qui reste ainsi ou, si le montant ainsi déterminé est inférieur à 35 p. 100 du revenu qui reste ainsi, 35 p. 100 du revenu qui reste ainsi.

Le paragraphe (2) de ce règlement ne s'applique pas aux faits de la présente cause. Le paragraphe (3) décrète, entre autres, que l'impôt établi en vertu du *Logging Tax Act* de la Colombie-Britannique est déclaré un impôt d'application générale sur le revenu des opérations forestières.

En conformité du *Logging Tax Act*, l'appelante a payé au gouvernement de la province de la Colombie-Britannique, durant l'année d'imposition 1963, un impôt sur les opérations forestières s'élevant à \$518,735, plus \$9,226 au nom d'une filiale dont elle était l'unique propriétaire, soit un total de \$527,961. Dans sa déclaration pour 1963 faite en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, elle a réclamé, en vertu de l'art. 41A(1)(a), une déduction s'élevant à \$351,974, soit les deux tiers de l'impôt sur les opérations forestières payé. Le taux de l'impôt établi en vertu du *Logging Tax Act* était de 10 pour cent; en supposant que le «revenu tiré des opérations forestières dans la province» mentionné à l'art. 41A(1)(b) désigne le revenu tiré des opérations forestières déterminé en vertu du *Logging Tax Act*, le montant pouvant être déduit en vertu de l'alinea (b) serait le même que celui qui est déterminé en vertu de l'alinea (a).

L'appelante soutient que par les mots «l'impôt sur les opérations forestières payé» de l'alinea (a), c'est le paiement réellement fait au gouvernement de la Colombie-Britannique qui est visé. Ce montant est payé «à l'égard du revenu pour l'année tiré des opérations forestières dans la province» déterminé en vertu du *Logging Tax Act*. L'alinea (b) traite du «revenu pour l'année tiré des opérations forestières dans la province, dont fait mention l'alinea (a)». Cela veut dire que ces termes ont le même sens dans les deux alinéas, c'est-à-dire qu'ils désignent le revenu déterminé selon le *Logging Tax Act*. Elle soutient que dans l'art. 41A le législateur a voulu que le

the rate of tax under the *Logging Tax Act* was 10 per cent, and that para. (b) was only intended to come into play if the province increased its tax rate above 10 per cent.

The respondent refers to para. (a) of subs. (2) which provides that "income for the year from logging operations in the province" has the meaning given to that expression by regulation."

Regulation 700 states that that phrase means an aggregate of the items described in paras. (a) to (d) inclusive. On the facts of this case, paras. (b) and (c) are inapplicable, so that it describes, in this case, an aggregate of the amounts defined in paras. (a) and (d). Paragraph (d) applies where "standing timber is cut in the province by the taxpayer or logs cut from standing timber in the province have been acquired by the taxpayer, if the taxpayer operates a sawmill, pulp or paper plant or other place for processing logs in Canada." In such a case a determination is required of "the income of the taxpayer for the year from all sources" from which various stipulated deductions are required to be made, to the end that the final result will represent "income from all sources" less "income from sources other than logging operations."

It is the contention of the respondent that "income from all sources" means, and can only mean, the taxpayer's income as determined under the provisions of the *Income Tax Act*.

The following provisions of the Act are relevant in this connection:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year from all sources inside or outside Canada and, without restricting the generality of the foregoing, includes income for the year from all

- (a) businesses,
- (b) property, and
- (c) offices and employments.

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:

- (a) such part of the capital cost to the taxpayer of property, or such amount in respect of the capital cost to the taxpayer of property, if any, as is allowed by regulation;

calcul en vertu des deux alinéas soit le même tant que le taux de l'impôt prévu par le *Logging Tax Act* est de 10 pour cent, et que l'alinéa (b) n'entre en jeu que si la province accroît le taux de l'impôt au-dessus de 10 pour cent.

L'intimé se réfère à l'alinéa (a) du paragraphe (2) qui décrète que le «revenu pour l'année tiré des opérations forestières dans la province a le sens que les règlements y attribuent».

Dans le règlement 700, il est dit que cette expression désigne l'ensemble des montants décrits aux alinéas (a) à (d) inclusivement. Suivant les faits de la présente cause, les alinéas (b) et (c) ne peuvent s'appliquer; en l'espèce, il s'agit donc de l'ensemble des montants décrits aux alinéas (a) et (d). L'alinéa (d) s'applique lorsque «le contribuable a coupé du bois en état dans la province ou a acquis des billes provenant de bois en état dans la province, s'il exploite une scierie, usine de pâte ou papier ou autre lieu de transformation de billes au Canada». En pareil cas, il faut déterminer «son revenu de toutes provenances pour l'année», duquel diverses déductions définies doivent être faites, de sorte que le résultat final représente «le revenu de toutes provenances» moins le «revenu de provenances autres que les opérations forestières».

L'intimé soutient que le «revenu de toutes provenances» désigne et ne peut que désigner le revenu du contribuable déterminé en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les dispositions suivantes de la Loi sont pertinentes à cet égard:

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année de toutes provenances à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend le revenu pour l'année provenant

- a) d'entreprises,
- b) de biens, et
- c) de charges et d'emplois.

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:

- a) la partie de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, ou la somme à l'égard de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, s'il en est, qui est allouée par règlement;

Section 15 of the *Interpretation Act*, 1967-68, (Can.), c. 7, provides that:

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

The result is that when para. (1)(d) of Regulation 700 speaks of income "from all sources" it means income as determined by the application of the provisions of the *Income Tax Act*, i.e., from all sources (s. 3) less allowable deductions (s. 11(1)(a)). In computing such income, for the purposes of para. (1)(d) any amount which the taxpayer has claimed and deducted as a capital cost allowance, by virtue of the opening words of s. 11 "deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year", must be deducted.

In my opinion the respondent's submission is correct. The terms of para. (1)(d) require a computation to be made of income "from all sources" as determined under the provisions of the Federal Act, and not, as submitted by the appellant, under the provisions of the *Logging Tax Act*.

In my opinion the intent of para. (b) of s. 41A(1) was not merely to provide a limit on the deduction of provincial logging tax in case the rate of tax is increased by the province (as contended by the appellant), but also to provide such a limit in case the tax base is increased by a province beyond that set by the Federal formula.

The respondent's computation, based upon his interpretation of s. 41A and Regulation 700, results in a determination of income for the year from logging operations of \$1,897,875. This amount was increased by the judgment at trial to \$1,960,810.62. Of this amount, the appellant would be entitled to deduct from income tax, under s. 41A(1)(b), 6½ per cent, which is less than ⅔ of the logging tax actually paid as computed under s. 41A(1)(a), and which is therefore the proper deduction to be made.

L'article 15 de la *Loi d'interprétation*, 1967-68 (Can.), c. 7, décrète ce qui suit:

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

En définitive, lorsque dans l'alinéa (d) du par. (1) du règlement 700 il est fait mention du revenu «de toutes provenances», cela veut dire le revenu déterminé conformément aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, c.-à-d. de toutes provenances (art. 3), moins les déductions admissibles (art. 11(1)(a)). Dans le calcul de ce revenu, aux fins de l'alinéa (d) du par. (1), tout montant réclamé et déduit par le contribuable comme allocation du coût en capital en vertu des mots du début de l'art. 11: «déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour un année d'imposition», doit être déduit.

A mon avis, ce que soutient l'intimé est juste. Les termes de l'alinéa (d) du par. (1) demandent que le calcul du revenu «de toutes provenances» soit fait en vertu de la loi fédérale et non, comme le soutient l'appelante, en vertu du *Logging Tax Act*.

A mon avis, l'alinéa (b) de l'art. 41A(1) ne vise pas simplement à établir une limite à la déduction de l'impôt provincial sur les opérations forestières au cas où le taux de l'impôt serait accru par la province (comme le soutient l'appelante), mais il vise également à établir une semblable limite au cas où l'assiette de l'impôt serait accrue par une province au-delà de ce qui est prévu par la formule fédérale.

D'après le calcul de l'intimé, fondé sur son interprétation de l'art. 41A et du règlement 700, le revenu pour l'année tiré d'opérations forestières s'élève à \$1,897,875. Par le jugement de première instance, ce montant a été porté à \$1,960,810.62. De ce montant, l'appelante aurait le droit de déduire de l'impôt sur le revenu, en vertu de l'art. 41A(1)(b), les six et deux tiers pour cent, ce qui est moins que les deux tiers de l'impôt sur les opérations forestières réellement payé, calculé en vertu de l'art. 41A(1)(a), et ce qui est par conséquent ce qui devrait être déduit.

In summary, it is my opinion that, in applying s. 41A, the computation required under para. (a) of subs. (1) is based upon the logging tax actually paid to the province; the computation under para. (b) is based on income from logging operations determined pursuant to the Federal regulation, involving, when para. (1)(d) of Regulation 700 is operative, a determination of income from all sources in accordance with the provisions of the *Income Tax Act*.

This disposes of the appellant's main submission on this point, and also of the alternative submission that Regulation 700 should be construed to mean that, in computing depreciation, in determining the taxpayer's income, the rates charged in the accounts and financial statements arrived at in conformity with generally accepted accounting principles and business practice should be applied. As already indicated, it is my view that the computation of income under para. (1)(d) of that regulation should be on the basis of the amount actually claimed and deducted as a capital cost allowance for the purpose of Federal income tax.

It is my opinion, therefore, that the appeal fails on both grounds and should be dismissed with costs.

*Appeal dismissed with costs.*

*Solicitors for the appellant: Lawson, Lawson, Lundell, Lawson & McIntosh, Vancouver.*

*Solicitor for the respondent: D. S. Maxwell, Ottawa.*

En résumé, je suis d'avis que lorsque s'applique l'art. 41A, le calcul requis en vertu de l'al. (a) du par. (1) est fondé sur l'impôt sur les opérations forestières réellement payé à la province; le calcul en vertu de l'al. (b) est fondé sur le revenu tiré des opérations forestières déterminé en conformité du règlement fédéral, ce qui implique, lorsque l'alinéa (d) du par. (1) du règlement 700 s'applique, la détermination du revenu de toutes provenances en conformité de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Cela répond à l'argument principal de l'appelante sur ce point, et également à son argument subsidiaire que le règlement 700 devrait s'interpréter comme si devaient être appliqués, dans le calcul de la dépréciation lors de la détermination du revenu du contribuable, les taux employés dans les comptes et les états financiers, calculés en conformité des principes généralement reconnus de la comptabilité et de la pratique commerciale. Comme je l'ai déjà signalé, je suis d'avis que le calcul du revenu en vertu de l'alinéa (d) du par. (1) de ce règlement doit être fait sur la base du montant réellement réclamé et déduit comme allocation du coût en capital aux fins de l'impôt sur le revenu fédéral.

Par conséquent, je suis d'avis que l'appel n'est fondé à l'égard de ni l'un ni l'autre des griefs d'appel et qu'il doit être rejeté avec dépens.

*Appel rejeté avec dépens.*

*Procureurs de l'appelante: Lawson, Lawson, Lundell, Lawson & McIntosh, Vancouver.*

*Procureur de l'intimé: D. S. Maxwell, Ottawa.*