

Gustavson Drilling (1964) Ltd. (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Court of Appeal, Thurlow J., Cameron and Sweet D.JJ.—Ottawa, September 26 and 27, 1972.

Income tax—Statute, repeal of, effect on acquired rights—Oil production company—Exploration expenses, deductibility of from future income—Whether an acquired right—Interpretation Act, R.S.C. 1970, c. I-23, s. 35(c)—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 83A(8a); am. 1962-63, c. 8, s. 19(11).

By the end of 1960 appellant company had spent in exploring for oil nearly two million dollars in excess of its production income. In 1960 its assets were acquired by its parent company to discharge a debt and appellant ceased operations until 1964 when another company acquired control of appellant. For 1965 and subsequent years appellant in computing its income sought to deduct some of the exploration expenses incurred by it prior to the end of 1960. The Minister disallowed the deduction.

Under section 83A(1) and (3) of the *Income Tax Act* exploration expenses incurred by an oil company of appellant's description are deductible in computing its subsequent production income. Section 83A(8a), however, provides that where one such oil company's assets are acquired by another, the latter also acquires the former's deductible exploration expenses, provided (prior to 1962) that the acquisition meets conditions set forth in paragraphs (c) and (d) of section 83A(8a). Those paragraphs were repealed in 1962. The acquisition of appellant's assets by its parent company in 1960 did not fall within those conditions. Section 35(c) of the *Interpretation Act* provides that repeal of an enactment does not affect "any right, privilege . . . accrued, accruing or incurred" under the repealed enactment.

Held (affirming Cattanach J. [1972] F.C. 92), appellant was not entitled to the deduction claimed. Section 83A(8a) as amended in 1962 was, from its language, clearly intended to apply retrospectively.

Held also, appellant acquired no right under the paragraphs repealed in 1962 and consequently section 35(c) of the *Interpretation Act* was inapplicable.

Hargal Oils Ltd. v. M.N.R. [1965] S.C.R. 291, referred to.

APPEAL from Cattanach J. [1972] F.C. 92.

John G. McDonald, Q.C., for appellant.

L. P. Chambers for respondent.

THURLOW J.—This is an appeal from a judgment of the Trial Division [1972] F.C. 92 which allowed an appeal from a judgment of the Tax

Gustavson Drilling (1964) Ltd. (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Cour d'appel, le juge Thurlow, les juges suppléants Cameron et Sweet—Ottawa, les 26 et 27 septembre 1972.

Impôt sur le revenu—Effet de l'abrogation d'une loi sur des droits acquis—Compagnie pétrolière—Le droit de déduire d'un revenu futur des dépenses d'exploration est-il un droit acquis—Loi d'interprétation, S.R.C. 1970, c. I-23, art. 35(c)—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 83A(8a); mod. 1962-63, c. 8, art. 19(11).

Fin 1960, la compagnie appelante avait dépensé en prospection de pétrole presque deux millions de dollars de plus que le revenu de sa production. En 1960, sa compagnie-mère a acheté son actif en contrepartie de l'annulation d'une dette et l'appelante est restée inactive jusqu'en 1964, année de son acquisition par une autre compagnie. L'appelante a tenté de déduire, dans le calcul de son revenu pour les années 1965 et suivantes, certaines dépenses d'exploration datant d'avant la fin de 1960. Le Ministre a refusé ces déductions.

En vertu de l'article 83A(1) et (3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une corporation du genre de l'appelante peut déduire ses dépenses d'exploration dans le calcul de son revenu de production ultérieur. L'article 83A(8a) prévoit que, lorsqu'une compagnie pétrolière achète l'actif d'une telle compagnie, elle reçoit aussi les dépenses d'exploration déductibles de cette dernière compagnie si l'achat respecte les conditions énoncées aux alinéas c) et d) de l'article 83A(8a) (abrogés en 1962). L'achat de l'actif de l'appelante par la compagnie-mère en 1960 ne respectait pas ces conditions. En vertu de l'article 35(c) de la *Loi d'interprétation*, l'abrogation d'un texte législatif n'a pas d'effet «sur quelque droit, privilège . . . né, naissant ou encouru» sous le régime du texte abrogé.

Arrêt: (1) La décision du juge Cattanach ([1972] C.F. 92) est confirmée. L'appelante n'a pas droit à la déduction demandée. Les termes de l'article 83A(8a), tel que modifié en 1962, indiquent clairement qu'il devait avoir un effet rétroactif.

(2) L'appelante n'a pas obtenu de droits acquis en vertu des paragraphes abrogés en 1962 et il en résulte que l'article 35(c) de la *Loi d'interprétation* ne s'applique pas.

Arrêt mentionné: *Hargal Oils Ltd. c. M.R.N.* [1965] R.C.S. 291.

APPEL d'une décision du juge Cattanach [1972] C.F. 92.

John G. McDonald, c.r., pour l'appelante.

L. P. Chambers pour l'intimé.

LE JUGE THURLOW—Le présent appel porte sur un jugement de la Division de première instance [1972] C.F. 92 qui a accueilli l'appel

Appeal Board and restored assessments of income tax for the years 1965, 1966, 1967 and 1968, all of which were made on the basis that the appellant was not entitled to deductions under section 83A of the *Income Tax Act* in respect of drilling and exploration expenditures which it had made between May 22, 1949, and November 30, 1960.

In the Trial Division the question raised with respect to these deductions was set out in paragraph 12 of the special case on which the appeal was heard as follows:

12. The question for the opinion of the Court is whether subsection (8a) of section 83A of the *Income Tax Act* as amended by the repeal of paragraphs (c) and (d) thereof by Statutes of Canada, 1962-63, c. 8, section 19, subsections (11) and (15), precludes the Respondent from deducting in the computation of its income for the 1965, 1966, 1967 and 1968 taxation years amounts on account of the drilling and exploration expenses mentioned in paragraph 4 hereof, which but for the repeal would have been deductible by the Respondent under subsections (1) and (3) of section 83A of the Act.

Mr. Justice Cattanach answered this question in the affirmative and pronounced judgment accordingly. The only issue in the present appeal is whether he was right in so doing.

As the wording of section 83A is complicated and confusing to anyone not familiar with it I shall not reproduce the section but shall endeavour to summarize the portions that appear to me to bear on the problem raised in the appeal. Subsections (1) and (3) of section 83A as enacted in 1955 provided that a corporation whose principal business was production, refining or marketing of petroleum, petroleum products or natural gas or exploring or drilling for petroleum or natural gas, might deduct, in computing its income under Part I of the Act for a taxation year certain drilling and exploration expenses incurred by it during the calendar years 1949 to 1952 and subsequently thereto but before the end of the taxation year in question. These provisions were enacted by section 22 of chapter 54 of the Statutes of Canada, 1955, and were made applicable to the 1955 and subsequent taxation years. An amendment made in 1962 terminated the time for making such expenditures at April 11, 1962. It is common ground that the appellant's business

d'un jugement de la Commission d'appel de l'impôt et rétabli les cotisations à l'impôt sur le revenu des années 1965, 1966, 1967 et 1968. Toutes ces cotisations ont été établies en refusant à l'appelante les déductions prévues à l'article 83A de la *Loi de l'impôt sur le revenu* au titre des dépenses de forage et d'exploration qu'elle avait faites entre le 22 mai 1949 et le 30 novembre 1960.

En première instance, la question que soulèvent ces déductions était exposée de la manière suivante au paragraphe 12 du mémoire spécial sur le fondement duquel l'appel a été entendu:

12. La question soumise à la Cour est celle de savoir si le paragraphe (8a) de l'article 83A de la *Loi de l'impôt sur le revenu* tel que modifié par l'abrogation des alinéas c) et d) dudit article par les Statuts du Canada, 1962-63, ch. 8, article 19, paragraphes (11) et (15), interdit à l'intimée de déduire, dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968, les sommes représentant les dépenses de forage et d'exploration mentionnées au paragraphe 4 des présentes que, n'eût été l'abrogation, l'intimée aurait pu déduire en vertu des paragraphes (1) et (3) de l'article 83A de la Loi.

Le juge Cattanach a répondu à cette question par l'affirmative et a prononcé son jugement en conséquence. La seule question en litige dans l'appel actuel est celle de savoir s'il a eu raison de le faire.

Comme le libellé de l'article 83A est complexe et difficile à comprendre pour quiconque ne le connaît pas bien, je ne citerai pas cet article, mais tenterai d'en résumer les parties qui me semblent se rapporter aux questions que soulève l'appel. Les paragraphes (1) et (3) de l'article 83A, tels qu'ils ont été édictés en 1955, prévoient qu'une corporation dont l'entreprise principale consiste à produire, raffiner ou mettre en vente du pétrole, des produits du pétrole ou du gaz naturel, ou à effectuer des explorations ou des forages en vue de rechercher du pétrole ou du gaz naturel peut déduire, dans le calcul de son revenu d'une année d'imposition, en vertu de la Partie I de la loi, certaines dépenses de forage et d'exploration qu'elle a engagées au cours des années civiles 1949 à 1952 et postérieurement à ces années, mais avant la fin de l'année d'imposition en question. Ces dispositions ont été édictées sous l'article 22 du chapitre 54 des Statuts du Canada de 1955 et ont été rendues applicables aux années d'imposition 1955 et suivantes. Une modifica-

during the period between May 22, 1949, and November 30, 1960, and the expenditures in question made by it during that period were of the kind referred to in these provisions.

By section 23 of chapter 39 of the Statutes of Canada, 1956, there was added to section 83A a subsection numbered (8a), which provided that where a corporation (referred to as a *successor* corporation) whose principal business was production etc., of petroleum etc., had at any time after 1954 acquired from a corporation whose principal business was production etc., of petroleum etc., all or substantially all of the property of the latter corporation (which is referred to as a *predecessor* corporation) used by it in carrying on its business:

(c) pursuant to the purchase of such property by the successor corporation in consideration of shares of the capital stock of the successor corporation, or

(d) as a result of the distribution of such property to the successor corporation upon the winding-up of the predecessor corporation subsequently to the purchase of all or substantially all of the shares of the capital stock of the predecessor corporation by the successor corporation in consideration of shares of the capital stock of the successor corporation,

the *successor* corporation might deduct in computing its income under Part I for a taxation year, as therein set out, the drilling and exploration expenses incurred by the *predecessor* corporation and that in respect of any such expenses no deduction might be made by the *predecessor* corporation under section 83A in computing its income for the taxation year in which the property so acquired was acquired by the *successor* corporation or its income for any subsequent taxation year. This provision was made applicable in respect of property of a corporation acquired after 1954, except that in computing the income of a *successor* corporation for a taxation year prior to the 1956 taxation year, no amount was deductible under subsection (8a) as so enacted.

tion apportée en 1962 a fixé au 11 avril 1962 la date limite pour effectuer ces dépenses. Il n'est pas contesté que l'entreprise de l'appelante pendant la période allant du 22 mai 1949 au 30 novembre 1960 et les dépenses qu'elle a effectuées pendant cette période étaient du genre que visent ces dispositions.

L'article 23 du chapitre 39 des Statuts du Canada de 1956 a ajouté à l'article 83A un paragraphe (8a) qui prévoyait que lorsqu'une corporation (appelée la corporation *remplaçante*) dont l'entreprise principale consistait dans la production, etc., de pétrole, etc., avait, en tout temps après 1954, acquis d'une corporation, dont l'entreprise principale était la production, etc., de pétrole, etc., tous les biens ou sensiblement tous les biens de cette dernière corporation (appelée la corporation *remplacée*), utilisés par elle dans l'exercice de ladite entreprise:

c) en vertu de l'achat desdits biens par la corporation remplaçante moyennant des actions du capital social de la corporation remplaçante, ou

d) par suite de la distribution desdits biens à la corporation remplaçante lors de la liquidation de la corporation remplacée, postérieurement à l'achat de toutes les actions ou sensiblement toutes les actions du capital social de la corporation remplacée, par la corporation remplaçante, moyennant des actions du capital social de la corporation remplaçante,

la corporation *remplaçante* pouvait déduire, dans le calcul de son revenu d'une année d'imposition, en vertu de la Partie I, de la manière qui y était indiquée, les dépenses de forage et d'exploration qu'avait engagées la corporation *remplacée* et que, relativement à ces dépenses, la compagnie *remplacée* ne pouvait effectuer, en vertu de l'article 83A, aucune déduction dans le calcul de son revenu de l'année d'imposition au cours de laquelle les biens ainsi acquis l'avaient été par la corporation *remplaçante* ni dans celui de son revenu de toute année d'imposition ultérieure. Cette disposition était rendue applicable aux biens d'une corporation acquis après 1954 à cette exception près que, dans le calcul du revenu d'une année d'imposition précédant l'année d'imposition 1956 d'une corporation *remplaçante* on ne pouvait déduire aucune somme en vertu du paragraphe (8a) tel qu'il avait été ainsi édicté.

On or about November 30, 1960, the Sharples Oil Corporation, of which the appellant, then known as Sharples Oil (Canada) Limited, was a wholly owned subsidiary, acquired from the appellant, in consideration for the cancellation of a debt, substantially all the property used by the appellant in carrying on its business and thereafter for several years the appellant was inactive. It is common ground as well that though the principal business of Sharples Oil Corporation at all material times was the production etc., of petroleum etc., as referred to in subsection (8a), the right to make deductions under section 83A(1) and (3) in respect of some \$2,000,000 theretofore expended by the appellant for drilling or exploration did not accrue to the Sharples Oil Corporation upon its acquisition of the appellant's property, but remained with the appellant, since the transaction by which the property was acquired was not of either of the kinds referred to in subsection (8a) of section 83A.

By subsection (11) of section 19 of chapter 8 of the Statutes of Canada, 1962-63, however, which came into effect on November 29, 1962, and was by subsection (15) made applicable to the 1962 and subsequent taxation years, paragraphs (c) and (d) of subsection (8a) of section 83A, and a further paragraph (da) which had been enacted in 1961, were repealed, thus eliminating any restrictions as to the type of acquisition transactions referred to in the subsection and causing the subsection as so amended to refer by its terms to the acquisition transaction in question.

Thereafter, in March 1963, the Sharples Oil Corporation went into liquidation and the shares of the appellant were distributed to its shareholders who, in June 1964, sold them to Mikas Oil Co. Ltd. In October 1964, the appellant's name was changed to Gustavson Drilling (1964) Limited and subsequently the company recommenced and carried on as its principal business the production etc., of petroleum etc., as referred to in section 83A.

In its income tax returns for the taxation years 1965, 1966, 1967 and 1968 the appellant claimed deductions in respect of the \$2,000,000

Le 30 novembre 1960 ou vers cette date, la Sharples Oil Corporation, dont l'appelante, appelée alors la Sharples Oil (Canada) Limited, était la filiale en propriété exclusive, a acquis de celle-ci, en contrepartie de l'annulation d'une dette, sensiblement tous les biens qu'utilisait l'appelante pour exploiter son entreprise et, par la suite, l'appelante est restée inactive pendant plusieurs années. Il n'est pas contesté non plus que, bien que l'entreprise principale de la Sharples Oil Corporation à toutes les époques en cause était la production, etc., de pétrole, etc., activité que vise le paragraphe (8a), le droit d'effectuer des déductions en vertu de l'article 83A(1) et (3) à raison de dépenses de forage et d'exploration s'élevant à quelque \$2,000,000 que l'appelante avait engagées jusque là n'a pas été transmis à la Sharples Oil Corporation lors de son acquisition des biens de l'appelante, mais est resté entre les mains de l'appelante, puisque l'opération aux termes de laquelle les biens avaient été acquis n'était du genre d'aucune de celles que vise le paragraphe (8a) de l'article 83A.

Toutefois, le paragraphe (11) de l'article 19 du chapitre 8 des Statuts du Canada de 1962-63, qui a pris effet le 29 novembre 1962 et que le paragraphe (15) a rendu applicable aux années d'imposition 1962 et suivantes, a abrogé les alinéas c) et d) du paragraphe (8a) de l'article 83A, et un autre alinéa da) qui avait été édicté en 1961, éliminant ainsi toute restriction quant au genre d'acquisition que visait ce paragraphe et rendant ainsi les termes du paragraphe ainsi modifié applicables à l'opération en question.

Par la suite, la Sharples Oil Corporation a été mise en liquidation en mars 1963 et les actions de l'appelante ont été réparties entre ses actionnaires qui les ont vendues en juin 1964 à la Mikas Oil Co. Ltd. En octobre 1964, le nom de l'appelante a été changé pour celui de Gustavson Drilling (1964) Limited et, par la suite, cette compagnie a repris et exploité à titre d'entreprise principale la production, etc., de pétrole, etc., activité que vise l'article 83A.

Dans ses déclarations d'impôt sur le revenu des années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968, l'appelante a demandé des déductions à

of drilling and exploration expenses incurred by it prior to November 10, 1960, but as previously mentioned these deductions were disallowed by the Minister. An appeal to the Tax Appeal Board from this disallowance was successful but as already mentioned that judgment was reversed by the Trial Division of this Court and the re-assessments based on such disallowance were restored.

The submissions put forward in this Court on behalf of the appellant fell under two heads. It was said first that the amendment of 1962, which broadened the scope of subsection (8a) so as to embrace transactions of the kind by which the property of the appellant was acquired by the Sharples Oil Corporation, should not be construed retrospectively so as to deprive the appellant of a right which had accrued as a result of the incurring of the expenditures or as retrospectively referring to the completed acquisition transaction and giving to it tax consequences which it did not have when made.

In my opinion the effect of the 1962 amendment in question was not retrospective in enacting that in future taxation years¹ certain new taxation rules should apply, which referred to and were defined by the circumstances and effect of past transactions, that is to say, as applied to this case, the transaction by which the appellant's property was acquired by the Sharples Oil Corporation in 1960—a transaction which in that taxation year involved no tax consequence at all. See *R. v. Inhabitants of St. Mary's Whitechapel* (1848) 12 Q.B. 120, *Master Ladies Tailors Organization v. Minister of Labour* [1950] 2 All E.R. 525, *Re A Solicitor Clerk* [1957] 1 W.L.R. 1219, and *Maxwell on Interpretation of Statutes*, 12th ed., page 217.

On the other hand I am not persuaded that the 1962 amendment is not retrospective in denying the appellant the right, given in 1955 and made applicable to the 1955 and subsequent taxation years, to deduct in subsequent taxation years expenditures which it had made by the end of 1960, and which at that point

raison des dépenses de forage et d'exploration s'élevant à \$2,000,000 qu'elle avait engagées avant le 10 novembre 1960 mais, comme nous l'avons déjà dit, le Ministre a rejeté ces déductions. Un appel de cette décision devant la Commission d'appel de l'impôt a été accueilli mais, comme nous l'avons également déjà dit, la Division de première instance de cette Cour a infirmé ce jugement et les nouvelles cotisations, établies en fonction du rejet des déductions, ont été rétablies.

Les arguments avancés devant cette Cour à l'appui de la thèse de l'appelante s'articulent autour de deux moyens. D'après le premier, la modification de 1962, qui élargissait la portée du paragraphe (8a) afin qu'il vise des opérations du genre grâce auquel la Sharples Oil Corporation a acquis la propriété de l'appelante, ne doit pas s'interpréter comme ayant un effet rétroactif privant l'appelante d'un droit qu'elle avait acquis à la suite des dépenses qu'elle avait engagées ni comme visant rétroactivement l'opération réalisée et lui attribuant des conséquences fiscales qu'elle n'avait pas lorsqu'elle avait été effectuée.

J'estime que la modification de 1962 en question n'a pas eu d'effet rétroactif lorsqu'elle a édicté que, pour les années d'imposition futures¹, certaines règles fiscales nouvelles devaient s'appliquer, règles qui renvoyaient aux circonstances et aux effets d'opérations antérieures et se définissaient en fonction de ceux-ci, c'est-à-dire, dans leur application à l'espèce présente de l'opération grâce à laquelle la Sharples Oil Corporation a acquis en 1960 la propriété de l'appelante, opération qui, au cours de ladite année d'imposition, n'entraînait aucune conséquence fiscale. Voir *R. v. Inhabitants of St. Mary's Whitechapel* (1848) 12 Q.B. 120, *Master Ladies Tailors Organization c. Minister of Labour* [1950] 2 All E.R. 525, *Re A Solicitor Clerk* [1957] 1 W.L.R. 1219, et *Maxwell on Interpretation of Statutes*, 12^e éd., à la page 217.

D'autre part, je ne suis pas convaincu que la modification de 1962 n'a pas un certain effet rétroactif lorsqu'elle dénie à l'appelante le droit, qui lui avait été accordé en 1955 et qui avait été rendu applicable aux années d'imposition 1955 et suivantes, de déduire au cours d'années d'imposition postérieures des dépenses qu'elle avait

qualified for deduction by the appellant. However, even if the effect of the 1962 amendment is retrospective in this or other respects the language of section 83A(8a) which results from the repeal and removal therefrom of paragraphs (c), (d) and (da) is, in my opinion, such as to make perfectly clear that subsection (8a) as so amended does refer and was intended to refer to situations of the kind here in question. That language includes the wording "has at any time after 1954, acquired" and with this may be coupled the fact that the wording of subsection (6) of section 23 of chapter 39 of the Statutes of Canada, 1956, made subsection (8a), when originally enacted, retrospectively applicable in respect of property acquired after 1954. The fact that in general a transfer of the right to deduct is contemplated by subsection (8a), rather than an outright destruction of the right, to my mind also tends to weaken the force of any presumption against retrospective operation and in that sense to support the view that subsection (8a) as originally enacted was intended to be capable of operating retrospectively and to have retrospective effect in some situations. I am also of the opinion that the repeal of paragraphs (c), (d) and (da) of subsection (8a), which broadened the application of the subsection and caused it to read as including transactions of the kind here in question by which a corporation "has at any time after 1954, acquired", sufficiently shows the intention that the subsection as so broadened should also be read retrospectively, the effect which such a reading would otherwise have with respect to the tax consequences of the transaction in prior years, being modified by subsection (15) of the amending section which made subsection (8a), as amended by the repeal of paragraphs (c), (d) and (da), applicable only to the 1962 and subsequent taxation years.

The appellant also relied on paragraphs (b) and (c) of section 35² of the *Interpretation Act* but in my opinion it cannot be said that the repeal of paragraphs (c), (d) and (da) affected their previous operation or anything done or suffered by the appellant thereunder since paragraphs (c), (d) and (da) never had any operation upon or application to anything done or suf-

faites à la fin de 1960 et qu'à ce moment, l'appelante pouvait déduire. Toutefois, même si la modification de 1962 a un effet rétroactif à cet égard ou d'autres, les termes de l'article 83A(8a), tels qu'ils se lisent après l'abrogation et la suppression des alinéas c), d) et da), indiquent avec une netteté parfaite, d'après moi, que le paragraphe (8a), tel qu'il a été modifié, vise bien et est conçu pour viser le genre de situation dont il est question ici. Ces termes comprennent l'expression «a, en tout temps après 1954, acquis», et l'on peut rapprocher de ceci le fait que le paragraphe (6) de l'article 23 du chapitre 39 des Statuts du Canada de 1956 rendait le paragraphe (8a) applicable rétroactivement, lorsqu'il a été à l'origine édicté, à des biens acquis après 1954. Le fait que le paragraphe (8a) envisage en général la cession du droit d'opérer certaines déductions et non une disparition pure et simple de ce droit tend d'après moi à enlever de la force à toute conclusion contraire à l'effet rétroactif et, dans cette mesure, à confirmer l'interprétation suivant laquelle le paragraphe (8a), tel qu'il avait été édicté à l'origine, l'avait été avec l'intention qu'il puisse avoir un effet rétroactif dans certaines situations. J'estime aussi que l'abrogation des alinéas c), d) et da) du paragraphe (8a), qui a élargi l'application de ce paragraphe et a eu pour conséquence de lui faire englober des opérations du genre de celles dont il est question ici, grâce auxquelles une corporation «a, en tout temps après 1954, acquis», montre suffisamment l'intention d'attribuer également une interprétation rétroactive à ce paragraphe ainsi élargi, la portée que ce paragraphe aurait autrement sur les conséquences fiscales d'opérations faites au cours d'années précédentes étant modifiée par le paragraphe (15) de l'article modificatif, qui a rendu le paragraphe (8a), tel qu'il a été modifié par suite de l'abrogation des alinéas c), d) et da), applicable uniquement aux années d'imposition 1962 et suivantes.

L'appelante a invoqué aussi les alinéas b) et c) de l'article 35² de la *Loi d'interprétation*, mais j'estime qu'on ne peut pas dire que l'abrogation des alinéas c), d) et da) atteint leur application antérieure ni une chose dûment faite ou subie sous leur régime par l'appelante, puisque les alinéas c), d) et da) ne se sont jamais appliqués à l'appelante ni à une chose dûment faite ou

ferred by the appellant. Nor can any right acquired under them be said to have been affected by their repeal, since no right was ever acquired by the appellant under any of them.

Under the other head, as I understood the argument, it was submitted, that to treat the 1962 amendment as making subsection (8a) refer to the transaction in question from the time of the amendment leads to the absurd result that in computing its income for the taxation year 1961 the appellant would have been entitled to a deduction under section 83A, if it had had any income, and that as a result of the amendment the Sharples Oil Company would also have become entitled to a deduction in computing its income for the 1962 taxation year in respect of the same drilling and exploration expenses.

It was pointed out by Martland J. in *Hargal Oils Ltd. v. M.N.R.* [1965] S.C.R. 291 that the wording of subsection (8a) is complicated and that its meaning is far from clear and for this reason, if for no other, it appears to me that the Court should confine its attention to the problem before it and not attempt the task of resolving or reconciling the results of hypothetical situations that may conceivably arise. Nor do I think such an approach will lead to a solution of the present problem. Rather, in my opinion, the problem must be resolved by a straightforward application of the wording of the subsection to the facts as they have been agreed. If by such an approach the application of the subsection with respect to the appellant is clear, that as I see it is all that requires to be decided in the present appeal.

Approaching the matter in this way, whether or not the result may be to give subsection (8a), as so amended, some retrospective effect on rights which the appellant formerly had, and regardless of what rights if any may, as a result of the amendment, have been conferred on the successor company in computing its income for taxation years prior to 1962, which it is not necessary to determine, it appears to me to be plain and clear from the language of the subsec-

subie par elle. On ne peut pas dire non plus que leur abrogation a eu un effet sur quelque droit acquis sous leur régime, puisque l'appelante n'a jamais acquis de droits sous le régime de l'un quelconque d'entre eux.

Sur le deuxième moyen de l'argumentation, si je l'ai bien compris, on a prétendu qu'interpréter la modification de 1962 comme rendant applicable le paragraphe (8a) à l'opération en question à partir de la date de cette modification aboutit à ce résultat absurde que lors du calcul de son revenu de l'année d'imposition 1961, l'appelante aurait pu prétendre à une déduction en vertu de l'article 83A si elle avait eu un revenu, et qu'à la suite de cette modification, la Sharples Oil Company aurait pu, elle aussi, prétendre à la déduction de ces mêmes dépenses de forage et d'exploration lors du calcul de son revenu de l'année d'imposition 1962.

Le juge Martland a fait remarquer dans l'arrêt *Hargal Oils Ltd. c. M.R.N.* [1965] R.C.S. 291 que la rédaction du paragraphe (8a) est compliquée et que son sens est loin d'être clair; pour cette raison, qui à elle seule suffirait, il me semble que la Cour doit limiter son attention au problème qu'elle a à trancher et ne doit pas essayer de résoudre des situations hypothétiques dont il est concevable qu'elles peuvent se présenter ni d'en rapprocher les conséquences. Une telle manière d'aborder la question ne permettra pas non plus, selon moi, de la résoudre. Je pense au contraire que la question doit être résolue en appliquant sans détours les termes de ce paragraphe aux faits sur lesquels les parties se sont accordées. Si, grâce à cette méthode, l'application de ce paragraphe à la situation de l'appelante ne pose pas de problème d'interprétation, je ne vois pas qu'il y ait à résoudre d'autre question dans le présent appel.

En adoptant cette méthode, que cela ait pour conséquence de donner ou non au paragraphe (8a), ainsi modifié, un effet rétroactif sur des droits qu'avait antérieurement acquis l'appelante et sans tenir compte des droits que la compagnie remplaçante aurait pu le cas échéant se voir conférer, à la suite de cette modification, lors du calcul de son revenu d'années d'imposition antérieures à 1962, question qu'il n'est pas nécessaire de trancher, il me semble

tion that upon the coming into force of chapter 8 of the Statutes of Canada, 1962-63, which repealed paragraphs (c), (d) and (da) of subsection (8a) and which repeal was made applicable to the 1962 and subsequent taxation years, the appellant became a *predecessor* corporation and was no longer to have and no longer did have any right arising from drilling and exploration expenditures theretofore made by it to deductions under section 83A for the purpose of computing its income for the 1962 or any subsequent taxation year. That conclusion alone, as I see it, is sufficient to dispose of the appeal and in my opinion it should be dismissed with costs.

* * *

CAMERON and SWEET D.JJ. concurred.

¹ Having become law on November 29, 1962, the amendment is no doubt retrospective with respect to the 1962 taxation year in the case of a corporation whose 1962 taxation year had already ended and with respect to transactions already completed by a corporation in the 1963 taxation year but as I understand the submissions no point is made on this feature of the amendment.

² R.S.C. 1970, c. I-23

35. Where an enactment is repealed in whole or in part, the repeal does not

(b) affect the previous operation of the enactment so repealed or anything duly done or suffered thereunder;
(c) affect any right, privilege, obligation or liability acquired, accrued, accruing or incurred under the enactment so repealed;

ressortir clairement et sans équivoque des termes de ce paragraphe que, à l'entrée en vigueur du chapitre 8 des Statuts du Canada de 1962-63, qui a abrogé les alinéas c), d) et da) du paragraphe (8a) qui a rendu cette abrogation applicable aux années d'imposition 1962 et suivantes, l'appelante est devenue une corporation *remplacée*, qui ne pouvait plus avoir et n'avait plus en fait aucun droit de déduire en vertu de l'article 83A des dépenses de forage et d'exploration qu'elle avait faites jusque là, aux fins du calcul de son revenu de l'année d'imposition 1962 ou de toute année d'imposition postérieure. Cette conclusion me paraît suffisante à elle seule pour décider de l'appel et j'estime qu'il doit être rejeté avec dépens.

* * *

LES JUGES SUPPLÉANTS CAMERON et SWEET ont souscrit à l'avis.

¹ Entrée en vigueur le 29 novembre 1962, cette modification est sans aucun doute rétroactive en ce qui concerne l'année d'imposition 1962 dans le cas d'une corporation dont l'année d'imposition 1962 était déjà terminée et en ce qui concerne des opérations qu'une corporation avait déjà réalisées pendant l'année d'imposition 1963, mais d'après moi, les arguments avancés n'insistent pas sur cet aspect de cette modification.

² S.R.C. 1970, c. I-23

35. Lorsqu'un texte législatif est abrogé en tout ou en partie, l'abrogation

b) n'atteint ni l'application antérieure du texte législatif ainsi abrogé ni une chose dûment faite ou subie sous son régime;
c) n'a pas d'effet sur quelque droit, privilège, obligation ou responsabilité acquis, né, naissant ou encouru sous le régime du texte législatif ainsi abrogé;