

T-1311-72

T-1311-72

M.W.A. Gas and Oil Limited (Plaintiff)

v.

Minister of National Revenue (Defendant)

Trial Division, Cattanach J.—Calgary, November 12 and 13, 1973; January 21, 1974.

Income tax—Deductions—Expenses of business in oil and gas production—Construction business of corporation succeeded by oil and gas business in same taxation year—Whether oil business principal business—Corporation held entitled to deduction—Income Tax Act, s. 83A(3b)(a).

The plaintiff corporation abandoned its construction business in March 1968. A hiatus of activity ensued, during which the corporation wound up its construction operation. Activity was resumed in October 1968 with the entry of the corporation into the oil and gas field with subsequent expenditure on exploration of \$995,000. In 1969, the corporation effected a change of name to that appearing in the style of cause.

Held, allowing the appeal, the corporation's construction business was succeeded by the oil and gas business as the "principal business" in the taxation year 1968. The corporation was entitled to the deduction of moneys expended under section 83A(3b)(a) of the *Income Tax Act*.

Sorbara v. M.N.R. [1965] 1 Ex.C.R. 191; *American Metal Company of Canada v. M.N.R.* [1952] C.T.C. 302 and *M.N.R. v. Consolidated Mogul Mines Limited* 68 DTC 5284, considered.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

J. G. McDonald, Q.C. and *D. C. Nathanson* for plaintiff.

F. Dubrule, Q.C. and *F. Fryers* for defendant.

SOLICITORS:

McDonald & Hayden, Toronto, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

CATTANACH J.—This in an appeal from an assessment to income tax by the Minister for

M.W.A. Gas and Oil Limited (Demanderesse)

c.

Le ministre du Revenu national (Défendeur)

Division de première instance, le juge Cattanach—Calgary, les 12 et 13 novembre 1973; le 21 janvier 1974.

Impôt sur le revenu—Deductions—Dépenses d'exploitation d'une entreprise de prospection de gaz et de pétrole—Au cours de la même année d'imposition, l'entreprise de construction a été remplacée par une entreprise de prospection de gaz et de pétrole—Cette dernière est-elle l'entreprise principale—La compagnie a droit à la déduction—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 83A(3b)(a).

La compagnie demanderesse a abandonné son entreprise de construction en mars 1968. Il y eut un intervalle entre ses activités durant lequel elle mit fin à son entreprise de construction. Elle reprit ses activités en octobre 1968, lorsqu'elle commença à exploiter son entreprise de prospection de gaz et de pétrole, à laquelle sont imputables les dépenses d'exploration se chiffrant à \$995,000. En 1969, la compagnie modifia sa raison sociale qui devint le nom qui figure dans l'intitulé de la cause.

Arrêt: l'appel est accueilli; l'entreprise de construction de la compagnie a été remplacée par l'entreprise de prospection de gaz et de pétrole en tant qu'«entreprise principale» de la compagnie pendant l'année d'imposition 1968. La compagnie est autorisée à déduire de son revenu les sommes dépensées, en vertu de l'article 83A(3b)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Arrêts analysés: *Sorbara c. M.R.N.* [1965] 1 R.C.É. 191; *American Metal Company of Canada c. M.R.N.* [1952] C.T.C. 302 et *M.R.N. c. Consolidated Mogul Mines Limited* 68 DTC 5284.

g APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

J. G. McDonald, c.r., et *D. C. Nathanson* pour la demanderesse.

F. Dubrule, c.r. et *F. Fryers* pour le défendeur.

PROCUREURS:

McDonald & Hayden, Toronto, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour le défendeur.

LE JUGE CATTANACH—Par les présentes, la demanderesse interjette appel de la cotisation à

the plaintiff's taxation year ending October 31, 1968.

The issue in this appeal and the rival contentions with respect to the issue resolved themselves into a very narrow compass.

The issue is whether the principal business of the plaintiff in its 1968 taxation year, was production, refining or marketing of petroleum, petroleum products or natural gas or exploring or drilling for petroleum or natural gas within the meaning of section 83A(3b)(a) of the *Income Tax Act*.

If that is the case then the plaintiff, in accordance with formulae outlined in section 83A(3b), may deduct in computing its income under Part I of the Act, in effect the aggregate of its drilling and exploration expenses incurred in the year to the extent that those expenses were not previously deducted.

The amount of those expenses total \$955,000. Expenses in the amount of \$55,000 were incurred by the plaintiff for exploring and drilling for oil in October 1968 and the plaintiff acquired oil and gas exploration rights at a cost of \$900,000 also in October 1968.

It is admitted by the Minister that the expenditure of \$900,000 by the plaintiff was for the acquisition of exploration and drilling rights within the meaning of section 83A(5a) and as such are deemed by section 83A(5a) to be a drilling and exploration expense for the purposes of section 83A(3b).

The pertinent portion of section 83A(3b) reads as follows:

83A. (3b) A corporation whose principal business is
(a) production, refining or marketing of petroleum, petroleum products or natural gas, or exploring or drilling for petroleum or natural gas,

...
may deduct, in computing its income under this Part for a taxation year, the lesser of

The formulae for determining the amounts deductible are then outlined in paragraphs (f)

l'impôt sur le revenu qu'a établie le Ministre pour l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 1968.

^a La question portée en appel et les arguments opposés des parties sont très précisément délimités.

Il s'agit de savoir si l'entreprise principale de la demanderesse, dans son année d'imposition ^b 1968, était la production, le raffinage ou la mise en vente du pétrole ou des produits du pétrole ou du gaz naturel, ou l'exploration ou le forage en vue de découvrir du pétrole et du gaz naturel au sens de l'article 83A(3b)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. ^c

Si c'est le cas, la demanderesse peut alors, en vertu de l'article 83A(3b), déduire dans le calcul de son revenu conformément à la Partie I de la Loi, le total des dépenses de forage et d'exploration engagées dans l'année, dans la mesure où ces dépenses n'ont pas déjà été déduites. ^d

Ces dépenses s'élèvent au total de \$955,000. ^e La demanderesse a dépensé \$55,000 pour l'exploration et le forage en vue de découvrir du pétrole en octobre 1968 et elle s'est portée acquéreur au cours du même mois, au prix de \$900,000, de droits de prospection de pétrole et de gaz. ^f

Le Ministre reconnaît que la demanderesse a effectivement dépensé \$900,000 pour acquérir des droits d'exploration et de forage au sens de ^g l'article 83A(5a) et que ces dépenses sont, aux fins de l'article 83A(3b), réputées être des dépenses de forage et d'exploration au sens de l'article 83A(5a).

^h Voici l'extrait de l'article 83A(3b) qui nous intéresse:

83A. (3b) Une corporation dont l'entreprise principale est
a) la production, le raffinage ou la mise en vente du pétrole ou des produits du pétrole ou du gaz naturel, ou l'exploration ou le forage en vue de découvrir du pétrole ou du gaz naturel,

...
peut déduire, dans le calcul de son revenu sous le régime de la présente Partie pour une année d'imposition, le moindre des

^j On trouve ensuite aux alinéas f) et g) du paragraphe (3b) de l'article 83A les formules

and (g) of subsection (3b) of section 83A but there is no dispute between the parties as to the deductibility of a total amount of \$955,000 provided the plaintiff qualifies as a corporation whose principal business is as outlined in paragraph (a) of subsection (3b) of section 83A reproduced above.

The contention of the plaintiff is that the principal business of the plaintiff was, in the taxation year in question, as described in paragraph (a) whereas the Minister contends that its principal business was otherwise. Therein lies the dispute between the parties.

The plaintiff was incorporated pursuant to the laws of the Province of Ontario by letters patent dated May 18, 1966 under the name of McDougall Walbridge Aldinger (Ontario) Limited for the purpose of carrying on the business of builders and general contractors. The company was formed by the Walbridge, Aldinger Company of Detroit, Michigan, and by W. A. McDougall Ltd. of London, Ontario each of whom held 50% of the issued shares of the capital stock of the plaintiff.

In effect the plaintiff was a combination of the resources of the Detroit based and London based companies. The Detroit based company had done work for the Ford Motor Company and the London based company had construction equipment in that area.

The plaintiff company so formed was the successful bidder for the construction of an automobile assembly plant for Ford Motor Company of Canada Limited (hereinafter referred to as Ford) at St. Thomas, Ontario.

The original contract with Ford was for the foundation work, footings, caissons and concrete work. If I recall the evidence correctly the plaintiff's bid was in the neighbourhood of \$5,000,000. However over a period of 14 months from the beginning of construction in 1966 the contract went through some 338 change orders or amendments so that the plaintiff was continuously engaged in the completion of the project which was the construction of the Ford assembly plant and turning it over to Ford

permettant de calculer les sommes à déduire, mais le litige ne porte pas sur la faculté de déduire la somme de \$955,000 si la demanderesse est effectivement une compagnie dont l'entreprise principale répond aux exigences que pose l'alinéa a) du paragraphe (3b) de l'article 83A tel qu'il apparaît ci-dessus.

La demanderesse soutient que, dans l'année de l'imposition en question, son entreprise principale répondait aux exigences de l'alinéa a) alors que, selon le Ministre, son entreprise principale portait sur d'autres activités. C'est précisément sur cette question que porte le litige.

La demanderesse a été constituée en corporation conformément aux lois de la province de l'Ontario, par lettres patentes en date du 18 mai 1966, sous la raison sociale McDougall Walbridge Aldinger (Ontario) Limited, pour exercer les activités d'entrepreneur général de construction. La Walbridge, Aldinger Company de Détroit (Michigan) et la W. A. McDougall Ltd. de London (Ontario) en sont les fondateurs et chacune d'elles possédait 50% des actions émises du capital-actions de la demanderesse.

De fait, la compagnie demanderesse réunissait les ressources des deux compagnies, l'une ayant son siège social à Détroit et l'autre à London. La compagnie de Détroit avait déjà effectué des travaux pour la Ford Motor Company et celle de London possédait du matériel de construction dans la région.

La compagnie demanderesse, ainsi constituée, obtint l'adjudication pour la construction d'une usine de montage automobile pour le compte de la Ford Motor Company of Canada Limited (ci-après appelée la Ford) à St-Thomas (Ontario).

Le contrat signé à l'origine avec la Ford portait sur les travaux de fondations, d'empanchements, de coffrages et de béton. Si j'ai bonne mémoire, il ressort de la preuve que la soumission de la demanderesse s'élevait à environ \$5,000,000. Toutefois, pendant les 14 mois qui suivirent le début des travaux en 1966, le contrat a subi quelque 338 demandes de changements ou modifications si bien que la demanderesse s'est occupée de manière continue de la construction de cette usine de montage pour

in an operable condition. Again it is my recollection that the total cost of the project was approximately \$27,850,000. The contract was referred to as a turn-key contract.

In October and November 1967 there were about 200 employees of the plaintiff all of whom were iron workers doing the final work of completing the conveyor assembly in the plant.

Ford went into production before Christmas 1967. Mr. McDougall bought an automobile which came off the assembly line in December 1967.

There were no employees of the plaintiff working on the site as at February 1, 1968. There were no sub-trades on the site except about 20 men doing the final landscaping.

The job superintendent left the job in November 1967 and returned to the employ of W. A. McDougall Ltd. on projects underway in Eastern Canada.

Mr. McDougall testified that the work was completed on February 1, 1968 subject to cleaning up exercises in which he estimated that some 200 man-days were expended by employees of the plaintiff and 400 man-days by employees of the sub-trades.

It is the contention of the plaintiff that the project was completed in February 1968.

On the other hand counsel for the Minister contended that the construction business of the plaintiff continued throughout the plaintiff's financial year ending October 31, 1968 and into the next ensuing financial year.

He based that contention by analogy to remarks made in *Sorbara v. M.N.R.*¹ where it was said at page 199:

... In my view, the business of acquiring land for disposition at a profit includes all operations essential to the successful completion of the project, including not only sale or other disposition, but collection of the proceeds of disposition.

He then pointed out that there were approximately 20 work-order amendments, the invoices

pouvoir la remettre à la Ford en état de marche. Je crois me souvenir que le coût total de construction s'élevait à environ \$27,850,000. Il s'agissait d'un contrat clefs en main.

^a En octobre et en novembre 1967, 200 employés de la demanderesse, tous ouvriers métallurgistes, achevaient les travaux de construction de la chaîne de montage de l'usine.

^b La Ford a commencé la fabrication avant Noël 1967. McDougall acheta une automobile qui était sortie de la chaîne de montage en décembre 1967.

^c Au 1^{er} février 1968, aucun employé de la demanderesse ne travaillait plus sur les lieux, ni aucun des sous-entrepreneurs, sauf quelque 20 ouvriers terminant les travaux de jardinage.

^d Le chef des travaux quitta le chantier en novembre 1967 et retourna travailler pour la W. A. McDougall Limited sur ses chantiers en cours dans l'est du Canada.

^e McDougall déclara que les travaux étaient terminés le 1^{er} février 1968, sauf certains travaux de nettoyage auxquels ses employés ont consacré quelque 200 jours-hommes et les employés des autres sous-entrepreneurs, 400 jours-hommes.

^f La demanderesse soutient que la construction était terminée en février 1968.

^g L'avocat pour le Ministère soutient pour sa part que l'entreprise de construction de la demanderesse s'est poursuivie pendant tout l'exercice financier de cette dernière prenant fin le 31 octobre 1968 et même pendant l'exercice financier suivant.

^h Pour fonder cette prétention, il fait une analogie avec le raisonnement tenu dans l'arrêt *Sorbara c. M.R.N.*¹ où à la page 199, il est déclaré:

[TRADUCTION] ... A mon avis, l'entreprise qui consiste à acheter un terrain afin de le revendre en réalisant un profit s'entend de toutes les opérations essentielles au succès du projet, notamment, non seulement la vente ou autre cession, mais également la perception du prix de vente.

Il a ensuite relevé l'existence d'à peu près 20 demandes de modifications de travaux dont les

¹ [1965] 1 Ex.C.R. 191.

¹ [1965] 1 R.C.É. 191.

for which were dated from April 1968 to August 1968.

Mr. McDougall explained that the work had been done and the officers of the plaintiff were negotiating with Ford as to the amounts payable under the work-order amendments. When this was settled the invoices issued. The officers of the plaintiff had a meeting each month with Ford to negotiate the amounts payable.

The job superintendent had been paid a bonus of \$67,000. He left the job in the fall of 1967. In the July previous he had been paid \$15,000. The balance of \$52,000 was paid to him August 1969 which was well into the next fiscal period of the plaintiff.

The financial statement of the plaintiff for the year ending October 31, 1968 disclosed as an asset an amount of \$378,000 due from Ford.

The final invoice to Ford in the amount of \$318,000 was sent on October 23, 1968, seven days before the fiscal year end and was paid in November 1968.

The explanation of the discrepancy between the amounts of \$378,000 and \$318,000 was that the negotiations with Ford resulted in the lesser amount.

The plaintiff was originally incorporated to construct one project, namely, the Ford motor assembly plant. Therefore the construction business of the plaintiff would come to an end of its own weight on the completion of that project. The evidence is that the plant was completed before March 1, 1968 and all that remained to be done was to negotiate with Ford and collect the amounts determined to be payable.

On completion of the Ford plant the Walbridge Aldinger Company of Detroit wanted out of the plaintiff company. This separation was arranged. The profits resulting from the construction of the Ford plant were divided. W. A. McDougall Ltd. became the sole beneficial shareholder of the plaintiff and there remained in the plaintiff liquid assets in the approximate

factures portaient des dates comprises entre avril 1968 et août de cette même année.

McDougall a expliqué que le travail avait été accompli et que les dirigeants de la demanderesse étaient en train de négocier avec la Ford les sommes dues à la suite des demandes de modifications de travaux. Une fois cette question réglée, les factures furent établies. Les dirigeants de la demanderesse se réunissaient chaque mois avec la Ford afin de négocier les sommes dues.

Le chef des travaux avait reçu une prime de \$67,000. Il quitta le chantier en automne 1967. Le mois de juillet précédent, il avait reçu \$15,000. Le solde de \$52,000 lui fut versé au mois d'août 1969, soit à une date déjà avancée de l'exercice financier suivant de la demanderesse.

L'état financier de la demanderesse pour l'année prenant fin le 31 octobre 1968 fait apparaître à l'actif la somme de \$378,000 due par la Ford.

Le 23 octobre 1968, soit sept jours avant la fin de l'exercice financier, la compagnie envoya à la Ford, la dernière facture d'un montant de \$318,000 qui fut réglée en novembre 1968.

La différence entre \$378,000 et \$318,000 s'explique par le fait qu'à la suite de négociations avec la Ford la moindre des deux sommes fut retenue.

La demanderesse avait à l'origine été constituée pour la réalisation d'un seul projet, à savoir l'usine de montage de la Ford. L'entreprise de construction de la demanderesse prendrait donc fin automatiquement une fois le projet terminé. Il ressort de la preuve que l'usine a été achevée avant le 1^{er} mars 1968 et qu'il ne restait qu'à négocier avec la Ford au sujet des sommes dues et à les encaisser.

Une fois achevée la construction de l'usine Ford, la Walbridge Aldinger Company de Detroit a voulu se retirer de la compagnie demanderesse. Son retrait fut organisé. On procéda à la répartition des bénéfices résultant de la construction de l'usine Ford. La W. A. McDougall Ltd. devint ainsi l'unique actionnaire réel de la compagnie demanderesse à qui il

amount of \$1,273,000 being the appropriate share of the profits from the construction business.

The plaintiff therefore sought other forms of business activity. After investigation it was decided to enter the oil and gas business.

By supplementary letters patent dated October 16, 1968 the objects authorizing the plaintiff to engage in the construction business were deleted and objects authorizing it to engage in an oil and gas business were substituted therefor.

The plaintiff obtained an extra provincial licence from the Province of Alberta in October 1968 authorizing it to carry on business in that Province.

By supplementary letters patent dated April 30, 1969 the corporate name of the plaintiff was changed from McDougall Walbridge Aldinger (Ontario) Limited to M.W.A. Gas and Oil Limited which name appears in the style of cause.

As previously recited the plaintiff incurred oil and gas drilling and exploration expenses in the amount of \$55,000 and acquired oil and gas exploration and drilling rights at a cost of \$900,000 both of which amounts were paid by the plaintiff by cheque in October 1968.

In its 1968 taxation year the plaintiff received revenue from its oil and gas business in the amount of \$8,124 and in its 1969, 1970 and 1971 financial years it received revenue in the approximate amount of \$350,000 in each year. From these figures I observe that the plaintiff recouped its expenses in three years.

The contention of the Minister, as I understood it, is that the language of section 83A(3b) reading, "A corporation whose principal business is", of necessity means that a corporation can have only one principal business in a taxation year and that no particular period of time

restait des liquidités d'à peu près \$1,273,000, somme qui représente sa part normale des bénéfices réalisés dans l'entreprise de construction.

^a La demanderesse s'est donc mise à la recherche d'autres genres d'activités commerciales. Après avoir étudié la question, elle a opté pour des activités dans le domaine du pétrole et du gaz.

^b Par lettres patentes supplémentaires en date du 16 octobre 1968, la demanderesse a radié de ses statuts les objets l'autorisant à exploiter une entreprise de construction et elle y a substitué des objets lui permettant de s'occuper d'une entreprise de prospection de pétrole et de gaz.

^c Au mois d'octobre 1968, la demanderesse a en outre obtenu de la province de l'Alberta un permis provincial supplémentaire l'autorisant à exercer son activité commerciale dans ladite province.

^d Par lettres patentes supplémentaires en date du 30 avril 1969, la demanderesse a modifié sa raison sociale qui, de McDougall Walbridge Aldinger (Ontario) Limited, devint la M.W.A. Gas and Oil Limited, nom qui figure dans l'intitulé de la cause.

^e Comme nous l'avons déjà dit, la demanderesse a engagé la somme de \$55,000 dans le forage et l'exploration en vue de découvrir du pétrole et du gaz et elle s'est portée acquéreur, au prix de \$900,000 de droits d'exploration et de forage pour le pétrole et le gaz. Elle régla ces deux sommes par chèques au mois d'octobre 1968.

^f Dans son année d'imposition 1968, la demanderesse a tiré un revenu de \$8,124 de son entreprise de prospection de pétrole et de gaz et, dans chacune de ses années d'imposition 1969, 1970 et 1971, elle en a tiré un revenu d'à peu près \$350,000. Il ressort de ces chiffres que la demanderesse a recouvré ses dépenses en 3 ans.

^g Le Ministre soutient, si je comprends bien, que l'article 83A(3b), disposant qu'«Une corporation dont l'entreprise principale est» implique nécessairement qu'une compagnie ne peut avoir qu'une seule entreprise principale dans une année d'imposition et qu'on ne saurait attacher

within the taxation year is of more paramount importance than any other period.

Assuming the Minister's contention to be correct, it follows that I must decide which of the two businesses, namely, the construction business and the business of exploring and drilling for gas and oil carried on by the plaintiff in its 1968 taxation year, was its principal business.

In contradistinction the position taken by the plaintiff is that until March 1, 1968 the plaintiff was exclusively in the business of construction. Since that was its sole business at that time it was its principal business.

However it was the plaintiff's contention that the active construction business ended on March 1, 1968 on the completion of the project and from that time forward the plaintiff was dormant until October 1968 when it actively embarked on an oil and gas business.

The crux of the argument on behalf of the plaintiff, as I understood it, was that a corporation can have two principal businesses within a taxation year provided there is an hiatus between the conclusion of one business and the inception of another.

In *American Metal Company of Canada Ltd. v. M.N.R.*² Cameron J. had occasion to consider which of two businesses being carried on concurrently was a corporation's "chief" business. The pertinent words of the section then in effect were "a corporation whose chief business is that of mining or exploring for minerals is entitled to deduct from income" expenses incurred for prospecting, exploration and by development in the taxation year.

He said at page 306:

"Chief business" is not defined in either of the Acts and the phrase, so far as I am aware, has not been the subject of judicial interpretation. In my view it is a question of fact to be determined by an examination and comparison of all the facts concerning each of the various types of business in which the company is engaged.

² [1952] C.T.C. 302.

plus d'importance à une période donnée de l'année d'imposition plutôt qu'à une autre.

Supposant exacte la prétention du Ministre, je dois donc décider laquelle des deux entreprises, savoir l'entreprise de construction et l'entreprise d'exploration et de forage de gaz et de pétrole, exploitées par la demanderesse dans son année d'imposition 1968, était son entreprise principale.

Au contraire, la demanderesse prétend que jusqu'au 1^{er} mars 1968, elle exploitait exclusivement son entreprise de construction. S'agissant de sa seule entreprise à l'époque, c'était son entreprise principale.

La demanderesse prétend aussi que l'activité de son entreprise de construction a pris fin le 1^{er} mars 1968, le projet étant achevé, et qu'elle est restée en sommeil de cette date jusqu'au mois d'octobre 1968, époque à laquelle elle s'est lancée dans son entreprise de prospection de gaz et de pétrole.

A mon avis, le point capital de l'argumentation de la demanderesse porte qu'une compagnie peut avoir deux entreprises principales dans une année d'imposition du moment qu'un intervalle sépare la fin d'une entreprise du début de l'autre.

Dans l'arrêt *American Metal Company of Canada Ltd. c. M.R.N.*² le juge Cameron eut à examiner la question de savoir laquelle des deux entreprises exploitées en même temps par une compagnie était l'entreprise «principale». La partie pertinente de l'article en vigueur à ce moment disposait: «une corporation s'occupant principalement d'exploitation minière ou d'exploration pour la découverte de minéraux, a droit de réduire de son revenu» les dépenses de prospection, d'exploration et de mise en valeur dans l'année d'imposition.

Le juge Cameron déclarait à la page 306:

[TRADUCTION] L'expression «corporation s'occupant principalement» n'est définie dans aucune des Lois et cette expression, pour autant que je sache, n'a fait l'objet d'aucune interprétation des tribunaux. A mon avis, c'est une question de fait qu'il convient de trancher en examinant et

² [1952] C.T.C. 302.

In *M.N.R. v. Mogul Mines Limited*³ Spence J. speaking for the Supreme Court of Canada, quoted and approved the foregoing statement by Cameron J. and applied the test therein set forth.

He noted that the statute then under consideration contained no definition of "principal business" although "business" is defined in section 139(1)(e) in a manner not relevant to the question under review.

The same circumstance is applicable in the present instance. There is no distinction consequent upon the use of the adjective "principal" in place of the adjective "chief". In their respective contexts the words are synonymous.

I therefore revert to the contention of the Minister, without purporting to decide the matter, that a corporation can have only one principal business in a taxation year.

As I have said before it is implicit in the submission that a corporation can have only one principal business that the question to be decided, as one of fact, is which of the plaintiff's businesses in its 1968 taxation year was its principal business.

In this case the only business of the plaintiff following its incorporation in 1966 was the construction of the Ford assembly plant at St. Thomas, Ontario. The plaintiff was incorporated for that project only. There is ample justification for that conclusion. The Detroit based company had a long association with and was favourably known to Ford. The London based company had experience in the construction business in that area. The Detroit based company became a shareholder in the plaintiff for the construction of this particular plant only. This is borne out by the subsequent event that upon the completion of the plant it severed its connection with the plaintiff.

en comparant tous les faits relatifs aux divers types d'entreprise qu'exploite la compagnie.

Dans l'arrêt *M.R.N. c. Mogul Mines Limited*³, le juge Spence, au nom de la Cour suprême du Canada, a cité cette déclaration du juge Cameron en l'approuvant et a fait application du critère posé dans l'arrêt *American Metal* (précité).

Il relevait que le texte législatif examiné alors ne comportait aucune définition de l'expression «entreprise principale» bien que le mot «entreprise» soit défini à l'article 139(1)e) d'une façon n'ayant rien à voir avec la question en litige.

Il en est de même en l'espèce. Il n'y a pas lieu de faire la distinction entre l'adjectif «principal» et l'expression «s'occupant principalement». Ce sont des expressions synonymes dans leurs contextes respectifs.

Sans prétendre trancher la question, j'en reviens maintenant à l'argument du Ministre qui soutient qu'une compagnie ne peut, dans une année d'imposition, avoir qu'une seule entreprise principale.

Comme je l'ai déjà dit, l'argument selon lequel une compagnie ne peut avoir qu'une entreprise principale implique qu'il faut décider, comme étant une question de fait, laquelle des entreprises de la demanderesse dans son année d'imposition 1968 était son entreprise principale.

A la suite de sa constitution en 1966, la seule entreprise de la demanderesse était la construction de l'usine de montage Ford à St-Thomas (Ontario). La compagnie demanderesse fut constituée dans ce seul but. Cette conclusion est amplement justifiée. La compagnie de Detroit faisait depuis longtemps affaire avec la Ford et jouissait d'une bonne réputation auprès de cette dernière. La compagnie de London possédait une bonne expérience de la construction dans cette région. La compagnie de Detroit devint actionnaire de la compagnie demanderesse, uniquement pour la construction de l'usine en question. Le fait qu'à l'achèvement des travaux de l'usine, elle s'est dissociée de la compagnie demanderesse, vient confirmer ce point.

³ 68 DTC 5284.

³ 68 DTC 5284.

The plant, in an operable state, was completed in December 1967. Ford motor cars came off the assembly line in that month. All that remained to be done was in the nature of a cleaning up exercise, the landscaping and the installation of external iron railings. This work was completed by March 1, 1968. As of that date the plaintiff had no more employees on the job, its job superintendent had left the site and the plaintiff's employ in November 1967. All employees of the sub-trades had left the site prior to that date.

In short the physical construction of the plant was completed as of that date. All that remained to be done was for the officers of the plaintiff to settle with Ford the compensation for the work done pursuant to change orders and accept the payment of those amounts when determined. The actual work covered thereby had been undertaken and completed by the plaintiff prior to March 1, 1968.

I do not accept the testimony of Mr. McDougall that the plaintiff then became dormant and remained dormant until October 1968 when it became engaged in exploring and drilling for oil and gas. The plaintiff performed numerous corporate acts in the interval. However I do accept as a fact that the plaintiff ceased to be engaged actively in the construction business as of that date. To all intents and purposes the plaintiff's active engagement in the construction business ended as of that date never to be revived again nor was it the intention of the plaintiff from its inception to engage in the construction business on completion of this particular Ford plant. What the plaintiff did after that date was directed merely to winding up its construction business.

It is quite true that the revenue that the plaintiff received in its 1968 taxation year from the completed construction work exceeded the revenue from the oil and gas business in which the plaintiff engaged in October 1968 and so too the profit from the construction business received by the plaintiff in its 1968 taxation

L'usine était en état de marche au mois de décembre 1967 et dès ce mois-là, des voitures Ford sortaient de la chaîne de montage. Il ne restait qu'à terminer certains travaux de nettoyage, d'aménagement des jardins ainsi que l'installation de clôtures de fer à l'extérieur. Ces travaux furent terminés le 1^{er} mars 1968. A partir de cette date, la demanderesse n'avait plus aucun employé sur ce chantier, et son chef de travaux avait quitté le chantier et cessé d'être son employé en novembre 1967. Avant cette date, tous les employés des sous-entrepreneurs avaient quitté le chantier.

Bref, la construction proprement dite de l'usine était terminée à cette date. Il ne restait aux dirigeants de la demanderesse qu'à s'entendre avec la Ford pour le paiement des travaux effectués conformément aux demandes de modification et à accepter le paiement de ces sommes une fois fixées. Les travaux en cause dans ces négociations avaient déjà été entrepris et la demanderesse les avait terminés avant le 1^{er} mars 1968.

Je n'accepte pas la déposition de McDougall selon laquelle la compagnie demanderesse a cessé ses activités et est restée en sommeil jusqu'en octobre 1968, date à laquelle elle s'est lancée dans l'exploration et le forage en vue de découvrir du gaz et du pétrole. Dans l'intervalle, elle a accompli de nombreux actes en tant que compagnie. J'accepte cependant le fait que la demanderesse a cessé de s'occuper activement de construction à compter de cette date. A toutes fins utiles, la demanderesse a cessé son activité dans la construction à cette date, pour ne jamais la reprendre. D'ailleurs, dès le début, la compagnie n'avait pas l'intention de continuer de s'occuper de construction au delà de l'achèvement de l'usine Ford en question. Après cette date, les activités de la compagnie avaient pour seul but de mettre fin à son entreprise de construction.

Il est tout à fait exact que, dans son année d'imposition 1968, la demanderesse a tiré de son entreprise de construction des revenus supérieurs aux revenus de l'entreprise de prospection de pétrole et de gaz dont elle s'est occupée à partir du mois d'octobre 1968. De même, les bénéfices provenant de l'entreprise

year far exceeded the profit from the oil and gas business in that year which was a negative quantity.

However, Mr. Justice Cameron said in the *American Metal (supra)* case that the comparative income received by a corporation from two businesses carried on by it is an important element to be considered in determining which is the chief business but that is not the only matter to be considered and is not necessarily the determining factor.

On the other hand the plaintiff abandoned its construction business in the 1968 taxation year and became engaged in the oil and gas business in that year.

In that year supplementary letters patent were obtained authorizing the plaintiff to carry on an oil and gas business to the exclusion of a construction business and it exercised those changed objects in 1968.

From that time forward the sole business of the plaintiff was that of exploring and drilling for oil and gas and in its 1969, 1970, 1971 and 1972 financial years it derived substantial income from that business. Because that was the sole business from October 1968 on, it follows as from that date it was the plaintiff's principal business.

The plaintiff did not have employees, as distinct from officers, engaged in the oil and gas business. It operated through the facilities of Voyager Petroleum Limited.

Again in the *American Metal (supra)* case Cameron J. pointed out that the number of employees in the respective businesses is an element in determining which of the two businesses is the chief business but that it is not necessarily the determining factor.

de construction, perçus par la demanderesse dans son année d'imposition 1968, dépassent de très loin les bénéfices que lui a rapportés l'entreprise de prospection de pétrole et de gaz dans cette même année; elle avait en fait subi des pertes.

M. le juge Cameron a cependant déclaré dans l'arrêt *American Metal* (précité) que les revenus respectifs qu'une compagnie tire de deux entreprises dont elle s'occupe constituent un élément important quand il s'agit de décider laquelle est l'entreprise principale, mais que cela n'est pas le seul élément ni même nécessairement l'élément décisif.

D'autre part, la demanderesse a abandonné son entreprise de construction pendant l'année d'imposition 1968 pour se lancer dans la même année dans une entreprise de prospection de pétrole et de gaz.

Au cours de ladite année, la compagnie obtint des lettres patentes supplémentaires l'autorisant à exploiter une entreprise de prospection de pétrole et de gaz, à l'exclusion d'une entreprise de construction, et elle a pratiqué ces changements d'objet en 1968.

A partir de cette date, la seule entreprise de la demanderesse était l'exploration et le forage en vue de découvrir du pétrole et du gaz et, dans ses années d'imposition 1969, 1970, 1971 et 1972, elle en a tiré un revenu considérable. Étant donné qu'à partir du mois d'octobre 1968, cette activité constitue la seule entreprise de la demanderesse, il s'ensuit qu'il s'agit de son entreprise principale à compter de cette date.

A part ses administrateurs, la demanderesse n'avait aucun employé s'occupant de l'entreprise de prospection de pétrole et de gaz. Elle fonctionnait en utilisant les installations de la Voyager Petroleum Limited.

Le juge Cameron a aussi souligné dans l'arrêt *American Metal* (précité) que le nombre d'employés dans les entreprises respectives est un des éléments à retenir pour décider laquelle des deux entreprises est l'entreprise principale, mais que ce n'est pas nécessairement l'élément décisif.

It was preordained from the inception of the plaintiff that its construction business would end on the completion of the Ford project. That end was readily foreseeable in the early part of the plaintiff's 1968 taxation year from the beginning of that year. What the plaintiff was doing from November 1967 to March 1968 of its 1968 taxation year was drawing its construction business to its inevitable end. In the initial four months of that financial year the plaintiff's construction business was on the wane until its ultimate demise on March 1, 1968.

There then followed a period of inactivity, but for passive corporate acts, until the oil and gas business was conceived and actively engaged in in October 1968.

In the plaintiff's 1968 taxation year its construction business was in its death throes while the oil and gas business was born and in its dynamic infancy reaching maturity in the succeeding year.

In my opinion these facts establish that while the construction business had been the plaintiff's principal business that business was superseded by the oil and gas business as the plaintiff's principal business in its 1968 taxation year.

For the foregoing reasons I conclude, as a question of fact, that the plaintiff's principal business was that of exploring or drilling for petroleum or natural gas, and so falls precisely within the qualification for the deduction of exploring and drilling expenses incurred by it in computing its income for its 1968 taxation year in accordance with section 83A(3b).

Because of the conclusion I have reached, it becomes unnecessary for me to decide between the rival contentions on behalf of the parties, which were, on the one hand, that section 83A(3b) prescribes that a corporation can have only one principal business in a taxation year and, on the other hand, that a corporation can

Il était prévu, dès la constitution de la compagnie, que son entreprise de construction prendrait fin une fois l'usine Ford achevée. Il était facile, dès le début de l'année d'imposition 1968, de prévoir que la construction s'achèverait au début de l'année. Tout ce que la demanderesse a fait du mois de novembre 1967 au mois de mars 1968 de son année d'imposition 1968, amenait son entreprise de construction vers sa fin inévitable. Dans les quatre premiers mois de cet exercice financier, l'entreprise de construction de la demanderesse n'a fait que décroître et au 1^{er} mars 1968, elle a cessé toute activité.

S'ensuit alors une période d'inactivité, si ce n'est pour des actes de pure administration jusqu'à la naissance de l'entreprise de prospection de pétrole et de gaz qui commença son activité en octobre 1968.

Dans l'année d'imposition 1968 de la demanderesse, son entreprise de construction vivait ses derniers jours alors que naissait son entreprise de prospection de pétrole et de gaz qui, dynamique, devait arriver à maturité l'année suivante.

A mon avis, ces faits établissent que, si l'entreprise de construction avait bien été l'entreprise principale de la demanderesse, elle a été remplacée par l'entreprise de prospection de pétrole et de gaz en tant que principale entreprise de la demanderesse pour son année d'imposition 1968.

Pour ces motifs, j'admets comme un fait que l'entreprise principale de la demanderesse était l'exploration ou le forage en vue de découvrir du pétrole ou du gaz naturel et qu'elle répond ainsi précisément aux conditions posées pour pouvoir déduire ses dépenses d'exploration et de forage dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition de l'année 1968 conformément à l'article 83A(3b).

Vu ma conclusion, il n'est pas nécessaire de me prononcer sur les arguments opposés respectivement par les parties, savoir d'une part l'article 83A(3b) dispose qu'une compagnie ne peut avoir qu'une seule entreprise principale dans une année d'imposition et d'autre part une compagnie peut avoir deux entreprises principa-

have two principal businesses in one taxation year, within the meaning of section 83A(3b), provided that there is an hiatus between the conclusion of one business and the inception of another.

The appeal is, therefore, allowed with costs to the plaintiff.

les au sens de l'article 83A(3b) dans une année d'imposition pourvu qu'un intervalle sépare la fin d'une entreprise et le début de l'autre.

a

L'appel est donc accueilli et la demanderesse a droit aux dépens.