

T-646-74; T-4747-73

T-646-74; T-4747-73

Sunshine Mining Company (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Heald J.—Vancouver, March 21, Ottawa, April 10, 1975.

Income tax—Deductions—Plaintiff paying damages in Supreme Court action—Whether disbursements in respect of action permissible deductions—Whether expenses incurred for purpose of gaining or producing income—Whether paid on account of capital—Whether expenses incurred in searching for minerals in Canada—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 12(1)(a) and (b), 83A(3b)(b), f)(ii).

By a judgment of the Supreme Court of Canada, plaintiff and its Canadian subsidiary were ordered to pay damages for breach of contract to Dolly Varden Mines Ltd. Plaintiff disbursed \$537,837.67 in respect of the action, of which \$393,582.42, the amount of the judgment, would have been allowed by the Minister as exploration and development expenses had plaintiff performed the work under the agreement. Plaintiff claimed deductions of the total amount, and as a result reported a business loss of \$127,495.82 for 1969 and deducted the same from its 1970 income. The Minister disallowed the amounts claimed in the 1968, 1969 and 1970 taxation years.

Held, dismissing the appeal, the amounts are not deductible. As to defendant's submission that the amounts were not expenses incurred to gain or produce income from a business, and not deductible under section 12(1)(a) because such payment was ordered by the Supreme Court, it is necessary to look behind the payment and inquire whether the liability from which it arose was incurred as part of the income-earning operation. As to defendant's second submission, the amounts were payments on account of capital and not deductible under section 12(1)(b). Had plaintiff done the work specified in the agreements, it was to receive a one-half interest in Dolly Varden Mining properties. The moneys paid pursuant to the judgment were the amounts necessary to do the work agreed upon; the true nature of the moneys was, in effect, the purchase price of a one-half interest in the mining properties, an acquisition of an addition to plaintiff's business organization and, as such, a capital account. As to whether the facts in question bring plaintiff within the exempting provisions of section 83A(3b), f)(ii), the amounts were not incurred "in searching for minerals in Canada".

Imperial Oil Limited v. M.N.R. [1947] Ex.C.R. 527, followed; *Associated Investors of Canada Ltd. v. M.N.R.* [1967] 2 Ex.C.R. 96 and *Canada Starch Co. Ltd. v. M.N.R.* [1969] 1 Ex.C.R. 96, applied. *Asamera Oil*

Sunshine Mining Company (Demanderesse)

c.

a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Heald—Vancouver, le 21 mars; Ottawa, le 10 avril 1975.

Impôt sur le revenu—Dédutions—La demanderesse a payé des dommages-intérêts à la suite d'une action à la Cour suprême—La déduction des dépenses afférentes à l'action est-elle permise?—S'agissait-il de dépenses faites en vue de gagner ou produire un revenu?—S'agissait-il de paiements à compte de capital?—S'agissait-il de dépenses faites dans la recherche de minéraux au Canada?—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 12(1)a) et b), 83A(3b)b), f)(ii).

Un arrêt de la Cour suprême du Canada avait ordonné à la demanderesse et à sa filiale canadienne de payer des dommages-intérêts à la Dolly Varden Mines Ltd. pour rupture de contrat. Le procès a coûté \$537,837.67 à la demanderesse; de cette somme, le Ministre aurait autorisé la déduction de \$393,582.42, montant des dommages-intérêts alloués par l'arrêt, à titre de dépenses d'exploration et de mise en valeur, si la demanderesse avait exécuté les travaux prévus au contrat. La demanderesse réclama des déductions pour le montant total et, en conséquence, déclara une perte d'exploitation de \$127,495.82 pour l'année 1969 et déduisit ce montant de son revenu pour 1970. Le ministre a rejeté la déduction des montants réclamés pour les années d'imposition 1968, 1969 et 1970.

Arrêt: l'appel est rejeté; les montants ne sont pas déductibles. En ce qui concerne l'argument de la défenderesse, selon lequel ces sommes ne représentaient pas des dépenses effectuées en vue de gagner ou de produire un revenu tiré d'une entreprise et n'étaient pas déductibles en vertu de l'article 12(1)a), parce que ce paiement avait été effectué sur l'ordre de la Cour suprême, il faut aller au delà du paiement lui-même et examiner si l'obligation, dont il découle, est liée à une opération faite en vue de gagner un revenu. En ce qui concerne le second argument de la défenderesse, ces sommes représentaient une dépense à compte de capital et n'étaient pas déductibles en vertu de l'article 12(1)b). Si la demanderesse avait réalisé les travaux prévus aux contrats, elle aurait eu droit à la moitié des concessions minières de la Dolly Varden. Les sommes payées conformément à l'arrêt représentaient le montant nécessaire à la réalisation des travaux prévus; les sommes payées, de par leur vraie nature, représentaient en fait le prix d'achat de la moitié des concessions minières, l'acquisition d'un bien en vue du développement de l'organisation commerciale de la demanderesse et constituaient pour cela une dépense à compte de capital. Les circonstances de l'espèce sont-elles de nature à conférer à la demanderesse le bénéfice des exemptions prévues à l'article 83A(3b), f)(ii)? Il ne s'agissait pas de dépenses faites «dans la recherche de minéraux au Canada».

Arrêt suivi: *Imperial Oil Limited c. M.R.N.* [1947] R.C.É. 527; arrêts appliqués: *Associated Investors of Canada Ltd. c. M.R.N.* [1967] 2 R.C.É. 96 et *Canada Starch Co. Ltd. c. M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 96. Distinction faite avec

(Indonesia) Ltd. v. The Queen [1973] 1 F.C. 534, distinguished.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

P. Thorsteinsson and I. Pitfield for plaintiff.

M. Storrow and T.W. Ocrane for defendant.

SOLICITORS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe and Davidson, Vancouver, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

HEALD J.: These two actions were tried together on common evidence, by the order of Cattanach J., and are appeals from assessments for income tax for the plaintiff's 1968, 1969 and 1970 taxation years.

At the commencement of the trial, an agreed statement of facts was filed and reads as follows:

1. The Plaintiff, Sunshine Mining Company, (herein referred to as "Sunshine") is incorporated under the laws of the State of Idaho, one of the United States of America, and in the 1968, 1969 and 1970 taxation years, and in prior taxation years, carried on business in Canada and elsewhere as a mining exploration and oil and gas exploration and production company.

2. Sunshine Exploration Limited (herein sometimes referred to as "Sunshine Exploration") is incorporated under the laws of the Province of Alberta and is a wholly-owned subsidiary of Sunshine.

3. Sunshine is the owner and operator of a silver mine located in the State of Idaho, in the United States of America and from time to time before and after the events in question has entered into agreements for the purpose of developing and operating mining properties.

4. By agreement made as of March 5, 1964 and dated for reference February 1, 1964, Sunshine Exploration entered into an agreement with Dolly Varden Mines Ltd. (N.P.L.) a company incorporated under the laws of the Province of British Columbia (herein referred to as "Dolly Varden") which agreement is referred to as "the principal agreement". The principal agreement is annexed as Exhibit 1 hereto.

5. By agreement made as of March 5, 1964, Dolly Varden, Sunshine Exploration and Sunshine acknowledged and agreed that in executing the principal agreement, Sunshine Explora-

l'arrêt: *Asamera Oil (Indonesia) Ltd. c. La Reine* [1973] 1 C.F. 534.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

P. Thorsteinsson et I. Pitfield, pour la demanderesse.

M. Storrow et T.W. Ocrane, pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe et Davidson, Vancouver, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada, pour la défenderesse.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendu par

LE JUGE HEALD: Ces deux affaires ont été entendues ensemble sur preuves communes, conformément à une ordonnance du juge Cattanach, et sont des appels de cotisations d'impôt sur le revenu, afférentes aux années d'imposition 1968, 1969 et 1970 de la demanderesse.

Au début de l'audience, les parties ont déposé un exposé conjoint des faits ainsi libellé:

[TRADUCTION] 1. La demanderesse, Sunshine Mining Company (ci-après appelée la «Sunshine») a été constituée en compagnie en vertu des lois de l'état de l'Idaho, États-Unis d'Amérique, et au cours des années d'imposition 1968, 1969 et 1970 et antérieurement, elle exploitait au Canada et ailleurs une entreprise d'exploration minière, d'exploration et de production de pétrole et de gaz.

2. La Sunshine Exploration Limited (ci-après appelée parfois la «Sunshine Exploration») a été constituée en compagnie en vertu des lois de la province de l'Alberta et est une filiale à cent pour cent de la Sunshine.

3. La Sunshine possède et exploite une mine d'argent située dans l'état d'Idaho, aux États-Unis d'Amérique, et elle a de temps à autre, avant et après les événements en question, passé des contrats pour la mise en valeur et l'exploitation de concessions minières.

4. Par acte en date du 5 mars 1964 et portant, pour référence, la date du 1^{er} février 1964, la Sunshine Exploration a conclu un contrat avec la Dolly Varden Mines Ltd. (N.P.L.), une compagnie constituée en vertu des lois de la province de la Colombie-Britannique (ci-après appelée la «Dolly Varden»), ce contrat étant désigné comme «le contrat principal». Le contrat principal est joint aux présentes comme pièce 1.

5. Par contrat en date du 5 mars 1964, la Dolly Varden, la Sunshine Exploration et la Sunshine reconnaissaient qu'en signant le contrat principal la Sunshine Exploration agissait en

tion was acting as agent for and on behalf of Sunshine. The agency agreement is annexed as Exhibit 2 hereto.

6. Between March and October, 1964 work was done by Sunshine on the property, and approximately \$348,000 expended for that purpose. On or about November 30, 1964, Sunshine gave notice to Dolly Varden that it proposed to enter the second development period. The notice is annexed as Exhibit 3 hereto. On or about January 14, 1965 Dolly Varden gave notice of default to Sunshine specifying in the said notice points in respect of which defaults under the agreement were alleged. The notice is annexed as Exhibit 4 hereto.

7. On or about January 22, 1965, Dolly Varden and Sunshine concluded an amending agreement (herein referred to as "the second amending agreement") a copy of which is annexed as Exhibit 5 hereto.

8. Sunshine did not carry out all of the work stipulated in Schedule "A" to the second amending agreement and on or about August 31, 1965 the agreement was terminated as of September 30, 1965. On October 1, 1965 Dolly Varden commenced an action for damages for breach of contract against Sunshine and Sunshine Exploration.

9. By judgment pronounced October 7, 1969, the Supreme Court of Canada awarded damages for breach of contract to Dolly Varden. The reasons for judgment are annexed as Exhibit 6 hereto.

10. Sunshine retained Messrs. Bull, Housser & Tupper, Barristers and Solicitors of Vancouver in the Province of British Columbia for the purpose of defending the action commenced by Dolly Varden.

11. Sunshine disbursed amounts totalling approximately \$537,-837.67 in respect of the action commenced by Dolly Varden, of which amount, the sum of \$393,582.42 would have been allowed by the Minister of National Revenue as exploration and development expenses incurred in searching for minerals in Canada had Sunshine performed the work under Schedule "A" to the second amending agreement. Deductions of the total amount were claimed by Sunshine on the basis that the amounts represented exploration and development expenses in searching for minerals or were otherwise deductible as follows:

(a) Incurred in prior years and claimed in 1968 year:

To professional services paid Bull, Housser & Tupper	\$ 22,733.32
Deposit with Court for settlement of judgment and interest re Dolly Varden action	34,202.11
Paid Leslie Wright & Rolfe Ltd. re Court bond, Dolly Varden action	3,260.00
To professional services paid 1966 Bull, Housser & Tupper.....	14,938.02
Total	\$ 75,133.45

qualité de mandataire et pour le compte de la Sunshine. Le contrat de mandat est joint aux présentes comme pièce 2.

6. Entre mars et octobre 1964, la Sunshine exécuta des travaux à la mine et y a dépensé environ \$348,000. Le 30 novembre 1964 ou vers cette date, la Sunshine avisa la Dolly Varden qu'elle se proposait de commencer la deuxième phase d'aménagement. L'avis est joint aux présentes comme pièce 3. Le 14 janvier 1965 ou vers cette date, la Dolly avisa la Sunshine qu'elle avait manqué à ses engagements et ledit avis précisait les points sur lesquels la Dolly Varden prétendait que le contrat a été violé. L'avis est joint aux présentes comme pièce 4.

7. Le 22 janvier 1965 ou vers cette date, la Dolly Varden et la Sunshine ont conclu un avenant (ci-après appelé «le second avenant»), dont une copie est jointe aux présentes comme pièce 5.

8. La Sunshine n'a pas exécuté tous les travaux prévus à l'annexe «A» du second avenant et le 31 août 1965 ou vers cette date, le contrat a été résilié à compter du 30 septembre 1965. Le 1^{er} octobre 1965 la Dolly Varden introduisit contre la Sunshine et la Sunshine Exploration une action en dommages-intérêts pour rupture de contrat.

9. Par jugement rendu le 7 octobre 1969, la Cour suprême du Canada accorda à la Dolly Varden des dommages-intérêts pour rupture de contrat. Les motifs du jugement sont joints aux présentes comme pièce 6.

10. La Sunshine retint les services de Bull, Housser & Tupper, avocats à Vancouver dans la province de la Colombie-Britannique, pour assurer sa défense dans le procès intenté par la Dolly Varden.

11. La Sunshine a dépensé un montant total d'environ \$537,-837.67 pour le procès intenté par la Dolly Varden; de ce montant, le ministre du Revenu national aurait autorisé une déduction de \$393,582.42 à titre de dépenses d'exploration et de mise en valeur effectuées dans la prospection minière au Canada, si la Sunshine avait exécuté les travaux prévus à l'annexe «A» du second avenant. La Sunshine réclama des déductions pour le montant total au motif que ces sommes représentaient des dépenses d'exploration et de mise en valeur effectuées dans la prospection minière ou étaient autrement déductibles de la manière suivante:

a) Dépenses faites au cours des années antérieures et réclamées en 1968:

Services professionnels réglés à Bull, Housser & Tupper	\$ 22,733.32
Dépôt à la Cour en règlement des causes du jugement et des intérêts dans l'affaire Dolly Varden	34,202.11
Montant payé à Leslie Wright & Rolfe Ltd. pour caution judiciaire dans l'affaire Dolly Varden.....	3,260.00
Services professionnels réglés en 1966 à Bull, Housser & Tupper	14,938.02
Total	\$ 75,133.45

(b) Incurred and claimed in 1968 taxation year:

To professional services paid Bull, Housser & Tupper	\$ 3,436.00
Paid Leslie Wright & Rolfe Ltd. re Court bond, Dolly Varden action	6,075.00
Total	\$ 9,511.00

(c) Incurred and claimed in 1969 year:

Final judgment paid Dolly Varden	\$393,582.42
Interest on judgment	41,978.60
Miscellaneous expenses re Dolly Varden action	17,632.20
Total	\$453,193.22

b) Dépenses effectuées et réclamées pour l'année d'imposition 1968:

Services professionnels réglés à Bull, Housser & Tupper	\$ 3,436.00
Montant payé à Leslie Wright & Rolfe Ltd. pour caution judiciaire dans l'affaire Dolly Varden	6,075.00
Total	\$ 9,511.00

c) Dépenses effectuées et réclamées pour l'année 1969:

Montant du jugement définitif payé à Dolly Varden	\$393,582.42
Intérêts sur jugement	41,978.60
Dépenses diverses relatives à l'affaire Dolly Varden	17,632.20
Total	\$453,193.22

12. As a result of deducting the amount referred to in paragraph 11, Sunshine reported a business loss of \$127,495.82 in its 1969 taxation year and in computing its 1970 taxable income it deducted the same amount of \$127,495.82.

12. Par suite de la déduction du montant désigné au paragraphe 11, la Sunshine a déclaré une perte d'exploitation de \$127,495.82 pour son année d'imposition 1969 et, dans le calcul de son revenu imposable pour l'année 1970, elle a déduit le même montant, soit \$127,495.82.

13. By assessments dated December 29, 1971, the Minister of National Revenue disallowed the deduction of the amounts claimed by Sunshine in its 1968, 1969 and 1970 taxation years as outlined in paragraphs 11 and 12 hereof.

13. Dans les cotisations en date du 29 décembre 1971, le ministre du Revenu national a rejeté la déduction des montants réclamés par la Sunshine pour ses années d'imposition 1968, 1969 et 1970 indiqués aux paragraphes 11 et 12 de la présente.

The "principal agreement" referred to in paragraph 4 of the agreed statement is a lengthy and detailed document, but its effect was to require the plaintiff, as operator, to carry out successive stages of work on Dolly Varden's mining properties in the Kitsault Valley of British Columbia with a view to developing said mining properties and bringing them into production. There were to be four stages of development. The first stage was to extend from the commencement of the agreement to December 31, 1964 and was exploratory in nature. The second stage was to commence with the conclusion of the first stage and to extend until the property was in production in reasonable commercial quantities. The third stage was the period in which each of the parties was to recover its development costs. The fourth stage was the remaining life of the agreement (for a maximum of 50 years) during which the parties would share equally any profits realized from production. Dolly Varden agreed, on the closing date, to assign and convey to the plaintiff one-half of the mining properties described in the agreement. The plaintiff agreed to deposit with an escrow agent documents to evidence a complete reconveyance of the half interest

Le «contrat principal» dont il est question au paragraphe 4 de l'exposé conjoint des faits est un document prolix et détaillé; mais il avait pour but de mettre à la charge de la demanderesse l'obligation, à titre d'exploitant, d'effectuer par étapes des travaux dans les concessions minières de la Dolly Varden à Kitsault Valley en Colombie-Britannique, pour assurer la mise en valeur desdites concessions minières et de les amener au stade de production. La mise en valeur devait se faire en quatre étapes. La première étape devait s'étendre de la signature du contrat au 31 décembre 1964 et constituait la phase d'exploration. La deuxième étape devait commencer à la fin de la première étape et se poursuivre jusqu'à ce que la mine atteigne une production commerciale raisonnable. La troisième étape était la période au cours de laquelle chacune des parties devait récupérer ses frais de mise en valeur. La quatrième étape au cours de laquelle les parties devaient se partager également les bénéfices provenant de la production, devait s'étendre jusqu'à l'expiration du contrat (un maximum de 50 ans). La Dolly Varden a consenti, à la signature du contrat, à céder et à transférer à la demanderesse la moitié des conces-

to Dolly Varden, which were to be delivered to that company if the plaintiff terminated the agreement or failed to give notice of its intention to proceed to the second development stage. Since the plaintiff never did so proceed, the reconveyance documents were so delivered to Dolly Varden.

The "second amending agreement" referred to in paragraph 7 of the agreed statement provided that:

(a) The plaintiff withdrew and cancelled its notice of intention to enter the second development period.

(b) Dolly Varden withdrew its notice of default and excused the plaintiff from any further work on the programme described in Schedule "F" to the principal agreement.

(c) The first development period was extended to September 30, 1965 with the plaintiff having the right by giving notice before August 31, 1965 to extend it further to December 31, 1966.

(d) The plaintiff covenanted to carry out additional work as set forth in Schedule "A" to the second amending agreement prior to October 1, 1965. In the event the work outlined in said Schedule "A" was not completed prior to October 1, 1965, Dolly Varden had the right to terminate the principal agreement. The plaintiff did not carry out said work and the agreement was terminated by Dolly Varden as set out in paragraph 8 of the agreed statement. The work stipulated in said Schedule "A" included the carrying out of a programme of diamond drilling and unwatering, testing the downward plunge of one of the ore bodies, testing by diamond drilling the width of mineralization in parts of the ore body and completing stipulated amounts of diamond drilling on other parts of the property which had been included under the umbrella of the principal agreement.

As stated in paragraph 11 of the agreed statement, the plaintiff's total outlay in respect of the legal proceedings referred to in paragraphs 8, 9

sions minières décrites au contrat. La demanderesse consentit à remettre en dépôt à un fidéicommis des documents constatant la rétrocession intégrale de la moitié des concessions à la Dolly Varden, ils devaient être remis à la compagnie si la demanderesse résiliait le contrat ou négligeait de notifier son intention de passer à la seconde étape d'aménagement. La demanderesse ayant négligé de ce faire les actes de rétrocession furent donc remis à la Dolly Varden.

Le «second avenant» dont il est question au paragraphe 7 de l'exposé conjoint des faits prévoyait que:

a) La demanderesse retirait et annulait son avis d'intention de passer à la seconde phase de mise en valeur.

b) la Dolly Varden retirait son avis dénonçant l'inexécution et relevait la demanderesse de l'obligation d'exécuter les autres travaux du projet, décrits à l'annexe «F» du contrat principal.

c) La première étape de mise en valeur était prorogée au 30 septembre 1965, la demanderesse ayant le droit de l'étendre au 31 décembre 1966, en donnant avis avant le 31 août 1965.

d) La demanderesse s'engageait à réaliser avant le 1^{er} octobre 1965 les travaux supplémentaires décrits à l'annexe «A» du second avenant. Au cas où les travaux prévus à ladite annexe «A» ne seraient pas achevés avant le 1^{er} octobre 1965, la Dolly Varden avait le droit de résilier le contrat principal. La demanderesse ne réalisa pas lesdits travaux et la Dolly Varden résilia le contrat comme indiqué au paragraphe 8 de l'exposé conjoint. Les travaux prévus à l'annexe «A» comprenaient la réalisation d'un programme de forage à perforatrice diamantée et de dénoyage, le sondage de la profondeur de l'un des filons, le mesurage à l'aide de perforatrice diamantée de l'étendue de la minéralisation dans certaines parties du filon et la réalisation du nombre prévu de forages à perforatrice diamantée dans d'autres parties de la concession visées dans le contrat principal.

Comme indiqué au paragraphe 11 de l'exposé conjoint, la demanderesse a dépensé une somme totale de \$537,837.67 pour les procédures judiciai-

and 10 thereof was the sum of \$537,837.67. This sum is further broken down as follows:

(a) Damages awarded to Dolly Varden by final judgment of the Supreme Court of Canada.....	\$393,582.42
(b) Interest thereon	76,180.71
(c) Legal fees and Court bond expense re Dolly Varden action	68,074.54
Total	\$537,837.67

At the trial, counsel for the defendant agreed that if the damage award in the sum of \$393,582.42 was deductible, then the items of interest, legal fees and costs set out in (b) and (c) above would also be deductible because of the deductible nature of the matter in respect of which they were paid. Thus, the sole issue to be determined in these proceedings is the deductibility or non-deductibility of the award of damages by the Supreme Court of Canada.

The defendant made a threefold submission in support of his position that said damage award was not deductible. The defendant's first position was that said amounts were not expenses incurred by the plaintiff for the purpose of gaining or producing income from a business (underlining mine) and were thus not deductible pursuant to section 12(1)(a) of the *Income Tax Act*¹. The defendant submits that the reason the plaintiff made subject payments to Dolly Varden was for the plain and simple reason that it was ordered so to do by the Supreme Court of Canada. The defendant argues that said payments were made because the plaintiff wished to relieve itself of its obligations under the Dolly Varden agreements and that it was never the intention of the plaintiff to make these expenditures with a view to gaining

¹ R.S.C. 1952, c. 148.

12. (1) In computing income no deduction shall be made in respect of

(a) An outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from property or a business of the taxpayer,

res visées aux paragraphes 8, 9 et 10 de l'exposé. Cette somme se décompose comme suit:

a) Montants de l'indemnité accordée à la Dolly Varden par la décision finale de la Cour suprême du Canada.....	\$393,582.42
b) Intérêt sur ce montant.....	76,180.71
c) Honoraires d'avocats et caution judiciaire dans l'affaire Dolly Varden	68,074.54
Total	\$537,837.67

A l'audience, les avocats de la défenderesse ont reconnu que si l'indemnité d'un montant de \$393,582.42 était déductible, les intérêts, les honoraires d'avocats et les frais judiciaires visés aux alinéas b) et c) ci-dessus le seraient également en raison du caractère déductible de la matière pour laquelle ils ont été payés. Ainsi le seul point à trancher en l'espèce concerne le caractère déductible de l'indemnité accordé par la Cour suprême du Canada.

La défenderesse a exposé trois moyens à l'appui de l'argument selon lequel ladite indemnité n'était pas déductible. Dans son premier moyen, la défenderesse soutient que lesdites sommes ne représentaient pas des dépenses effectuées par la demanderesse en vue de gagner ou de produire un revenu tiré d'une entreprise (c'est moi qui souligne) et n'étaient donc pas déductibles conformément à l'article 12(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹. La défenderesse soutient que la demanderesse a fait les paiements en question à la Dolly Varden pour la simple et bonne raison que la Cour suprême du Canada lui en avait donné l'ordre. La défenderesse soutient que la demanderesse a effectué lesdits paiements pour se libérer des obligations découlant des contrats conclus avec la Dolly Varden et qu'elle n'a jamais eu l'intention de faire

¹ S.R.C. 1952, c. 148.

12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

a) d'une somme déboursée ou dépensée, sauf dans la mesure où elle l'a été par le contribuable en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable,

or producing income from a property or a business and that, accordingly, the plaintiff has not brought itself within the provisions of section 12(1)(a).

In view of the decision of President Thorson in *Imperial Oil Limited v. M.N.R.*², I am not able to accept this first submission of the defendant. At page 546 of said judgment, the learned President said:

It is no answer to say that an item of expenditure is not deductible on the ground that it was not made primarily to earn the income but primarily to satisfy a legal liability. This was the kind of argument that was expressly rejected by the High Court of Australia in the *Herald & Weekly Times, Ltd.*, case [(1932) 48 C.L.R. 113] and it should be rejected here. In a sense, all disbursements are made primarily to satisfy legal liabilities. The fact that a legal liability was being satisfied has, by itself, no bearing on the matter. It is necessary to look behind the payment and enquire whether the liability which made it necessary—and it makes no difference whether such liability was contractual or delictual—was incurred as part of the operation by which the taxpayer earned his income. [Underlining mine.]

The defendant's second submission was to the effect that the amounts in dispute were paid on account of capital and are thus covered by the provisions of section 12(1)(b) of the *Income Tax Act*³.

In order to test the validity of this submission, it is necessary to analyze the true nature of subject payments in the light of the existing jurisprudence. A perusal of the principal agreement and the relevant amending agreements makes it clear that the plaintiff was to perform the exploration work specified for the first development stage and in return therefor, it was to receive a one-half interest in the Dolly Varden mining properties.

However, it did not complete said first development stage to the satisfaction of Dolly Varden and

² [1947] Ex.C.R. 527.

³ 12. (1) In computing income, no deduction shall be made in respect of:

(b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part,

ces débours en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise et que, par conséquent, les dispositions de l'article 12(1)(a) ne s'appliquent pas à la demanderesse.

^a Compte tenu de la décision du président Thorson dans l'arrêt *Imperial Oil Limited c. M.R.N.*², je ne peux pas accepter le premier moyen de la défenderesse. A la page 546 dudit arrêt, le savant président déclarait:

[TRADUCTION] Ce n'est pas une réponse valable que de dire qu'un poste de dépense n'est pas déductible au motif qu'elle n'était pas effectuée principalement pour gagner un revenu mais pour s'acquitter d'une obligation juridique. La Haute Cour d'Australie dans l'arrêt *Herald & Weekly Times, Ltd.* [(1932) 48 C.L.R. 113], a expressément rejeté ce genre d'argument et on doit aussi le rejeter en l'espèce. Dans un certain sens, toutes les dépenses sont faites principalement pour s'acquitter d'obligations juridiques. Le fait qu'on s'acquittait d'une obligation juridique n'a, à mon avis, rien à voir avec la question. Il faut aller au-delà du paiement et se demander si l'obligation qui l'a rendu nécessaire—peu importe qu'elle fut de nature contractuelle ou délictuelle—découle d'une opération dont le contribuable tire son revenu. [C'est moi qui souligne.]

Dans son second moyen, la défenderesse soutient que les montants controversés représentaient des paiements à compte de capital et sont, de ce fait, soumis aux dispositions de l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*³.

Pour apprécier la validité de ce moyen, il faut analyser la vraie nature des paiements en question, à la lumière de la jurisprudence. Un examen du contrat principal et des avenants qui s'y rattachent révèle que la demanderesse devait exécuter les travaux d'exploration prévus pour la première étape de mise en valeur et en retour elle devait recevoir la moitié des concessions minières de la Dolly Varden.

Cependant elle n'a pas terminé ladite première étape de mise en valeur à la satisfaction de la

² [1947] R.C.É. 527.

³ 12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

b) d'une somme déboursée, d'une perte ou d'un remplacement de capital, d'un paiement à compte de capital ou d'une allocation à l'égard de dépréciation, désuétude ou d'épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente Partie,

a dispute arose between the parties as a result of which the second amending agreement was entered into and under this agreement, the plaintiff was to perform the exploratory work set out in Schedule "A" thereto. Because of its failure to complete this work, in effect, the first development stage was never completed, thus the plaintiff never became entitled to its one-half interest in the mining properties, and because it had not earned said one-half interest, the escrowed transfers covering said one-half interest were returned to Dolly Varden.

The monies paid pursuant to the Supreme Court judgment were the amounts which were necessary to do the work agreed to be performed by the plaintiff under said Schedule "A". Had the plaintiff performed the work set out in Schedule "A" within the time frame contemplated in the agreement, it would have earned and become entitled to a one-half interest in the Dolly Varden mining properties.

President Jackett (as he then was) said in the *Associated Investors of Canada Ltd. v. M.N.R.* case⁴:

The general concept is that a transaction whereby an enduring asset or advantage is acquired for the business is a capital transaction. (See *British Insulated & Helsby Cables Ltd. v. Atherton*, [1926] A.C. 205).

In the case of *Canada Starch Co. Ltd. v. M.N.R.*⁵, the learned President set out the distinction between outlays on revenue account and on capital account in this manner:

In other words, as I understand it, generally speaking,

(a) on the one hand, an expenditure for the acquisition or creation of a business entity, structure or organization, for the earning of profit, or for an addition to such an entity, structure or organization, is an expenditure on account of capital, and

(b) on the other hand, an expenditure in the process of operation of a profit-making entity, structure or organization is an expenditure on revenue account.

Applying the rationale of these cases to the facts in the case at bar, I am satisfied that the true nature of the monies paid by the plaintiff to Dolly Varden was, in effect, the purchase price for a one-half interest in the Dolly Varden mining properties, clearly an expenditure for the "acquisition

⁴ [1967] 2 Ex.C.R. 96 at page 103.

⁵ [1969] 1 Ex.C.R. 96 at page 102.

Dolly Varden et un conflit s'éleva entre les parties à la suite duquel elles adoptèrent un second avenant, en vertu duquel la demanderesse devait exécuter les travaux d'exploration décrits à l'annexe «A» dudit avenant. La demanderesse n'ayant pas réussi à terminer ces travaux, en fait la première étape de mise en valeur n'avait jamais été terminée, elle n'a pas eu droit à la moitié des concessions minières et, comme elle n'avait pas acquis ladite moitié, les actes de cession de ladite moitié, qui avait été déposés en fiducie, furent retournés à la Dolly Varden.

Les sommes payées conformément à l'arrêt de la Cour suprême représentaient le montant nécessaire à la réalisation de travaux que la demanderesse s'était engagée à faire en vertu de ladite annexe «A». Si la demanderesse avait réalisé les travaux décrits à l'annexe «A» dans les délais prévus au contrat, elle aurait eu droit à la moitié des concessions minières de la Dolly Varden.

Le président Jackett (maintenant juge en chef) déclarait dans l'arrêt *Associated Investors of Canada Ltd. c. M.N.R.*⁴:

[TRADUCTION] Le principe général est qu'une transaction par laquelle on acquiert un bien ou un avantage durable pour l'entreprise est une opération en capital. (Voir *British Insulated & Helsby Cables Ltd. c. Atherton*, [1926] A.C. 205).

Dans l'arrêt *Canada Starch Co. Ltd. c. M.N.R.*⁵, le savant président a établi la distinction entre dépense à compte de capital et dépense à compte de revenu, de la manière suivante:

[TRADUCTION] Autrement dit, à mon avis, on peut dire qu'en général,

a) d'une part, une dépense engagée en vue de l'acquisition ou de la création d'une entité, structure ou organisation commerciale, dans le but de tirer un profit, ou en vue du développement d'une telle entité, structure ou organisation, constitue une dépense à compte de capital, et

b) d'autre part, une dépense consentie au cours de l'exploitation d'une entité, structure ou organisation lucrative constitue une dépense à compte de revenu.

En appliquant aux faits de l'espèce les principes énoncés dans ces arrêts, je suis convaincu que les sommes payées par la demanderesse à la Dolly Varden représentaient, de par leur vraie nature, le prix d'achat effectivement payé pour la moitié des concessions minières de la Dolly Varden, c'est-à-

⁴ [1967] 2 R.C.É. 96 à la page 103.

⁵ [1969] 1 R.C.É. 96 à la page 102.

of an addition to the plaintiff's business organization", and as such, in my view, an expenditure on account of capital.

Plaintiff's counsel cited my decision in the case of *Asamera Oil (Indonesia) Ltd. v. The Queen*⁶ in support of his submission that subject expenditures in the case at bar were expenditures on revenue account. However, in my view, the *Asamera* case (*supra*) is clearly distinguishable on its facts. In that case, I said at pages 542-3:

This is not the case of an oil company owning mineral rights or mineral permits to explore which are exploited and developed by said company. The plaintiff owned nothing in Indonesia; it had no rights in the minerals; it had no property rights in the wells or the equipment; it had been hired to perform services and even its right to receive payment therefor was dependent on the oil production on the subject lands.

The facts in the case at bar involving ownership of mineral rights and permits and mineral properties is a classic example of the kind of situation contemplated in the above quotation and, in my view, is a clear case of true capital assets.

I have thus concluded that the subject amounts were payments on account of capital and thus non deductible under the provisions of section 12(1)(b) of the Act.

The only other question to be considered is whether the facts and circumstances in this case are such as to bring the plaintiff within the exempting provisions of section 83A(3b)(b),(f)(ii), the relevant portion of which reads as follows:

83A. (3b) A corporation whose principal business is

(b) mining or exploring for minerals,

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

(f) the aggregate of such of

(ii) the prospecting, exploration and development expenses incurred by it in searching for minerals in Canada, . . .

dire une dépense manifestement faite pour «l'acquisition d'un bien en vue du développement de l'organisation commerciale de la demanderesse» et, en tant que telles, représentaient, à mon avis, une dépense à compte de capital.

Les avocats de la demanderesse ont cité ma décision dans l'affaire *Asamera Oil (Indonesia) Ltd. c. La Reine*⁶ à l'appui de la thèse selon laquelle les dépenses en question en l'espèce étaient des dépenses à compte de revenu. Cependant à mon avis, il y a manifestement une distinction à faire en raison des faits de l'affaire *Asamera* (précitée). Dans cette affaire, je disais aux pages 542-3:

Il ne s'agit pas ici d'une compagnie de pétrole qui possède des droits miniers ou des droits d'exploration qu'elle exploite et utilise elle-même. La demanderesse ne possédait rien en Indonésie; elle n'avait aucun droit sur les minéraux; elle ne possédait ni les puits ni l'équipement; elle avait été engagée pour prêter ses services et même le paiement de ces services dépendait de la production pétrolière des terrains en question.

Les faits de l'espèce concernent la propriété de droits et de permis miniers et de concessions minières; c'est là un exemple classique du genre de situation envisagée dans la dernière citation et, à mon avis, il s'agit d'un cas évident de véritables biens de capital.

Ainsi j'ai conclu que les montants en question représentaient des paiements à compte de capital et n'étaient pas déductibles en vertu des dispositions de l'article 12(1)(b) de la Loi.

La seule autre question à examiner est celle de savoir si les faits et circonstances de l'espèce sont de nature à conférer à la demanderesse le bénéfice des exemptions prévues à l'article 83A(3b)(b),(f)(ii), dont voici les dispositions pertinentes:

83A. (3b) Une corporation dont l'entreprise principale est

b) l'exploitation minière ou l'exploration pour la découverte de minéraux,

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

f) l'ensemble

(ii) des dépenses de prospection, d'exploration et de mise en valeur, par elles faites, dans la recherche de minéraux au Canada, . . .

⁶ [1973] 1 F.C. 534.

⁶ [1973] 1 F.C. 534.

On the facts in this case, it is clear that the monies paid by the plaintiff to Dolly Varden were “not incurred by the plaintiff in searching for minerals in Canada” as that expression is used in the above quoted section. This is apparent from the plain meaning of the words as they appear in the statute and is also supported by judicial decisions⁷. It was my understanding that the plaintiff’s counsel agreed that section 83A had no application to the facts of this case.

For the foregoing reasons, the plaintiff’s appeal is dismissed with costs.

Les faits de l’espèce indiquent clairement que les sommes payées par la demanderesse à la Dolly Varden ne constituaient «pas des dépenses faites par celle-là dans la recherche de minéraux au Canada» dans le sens où cette expression est employée à l’article cité plus haut. Cela résulte de la signification courante des termes utilisés dans la Loi et se trouve confirmé par des décisions judiciaires⁷. Si j’ai bien compris, les avocats de la demanderesse reconnaissaient que l’article 83A ne s’appliquait nullement aux faits de l’espèce.

Pour les motifs ci-dessus mentionnés, l’appel de la demanderesse est rejeté avec dépens.

⁷ See for example: *Johnson’s Asbestos Corporation v. M.N.R.* [1966] Ex.C.R. 212 and *Farmers Mutual Petroleums Ltd. v. M.N.R.* [1968] S.C.R. 59.

⁷ Voir par exemple: *Johnson’s Asbestos Corporation c. M.R.N* [1966] R.C.É. 212 et *Farmers Mutual Petroleums Ltd. c. M.R.N.* [1968] R.C.S. 59.