

E. R. Squibb & Sons Ltd. (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Cattanach J.—Montreal, P.Q.,
January 31; Ottawa, February 22, 1973.

Income tax—Business income, computation of—Portion of land used by company for business purposes—Municipal taxes—Whether proportion only deductible.

In 1952 appellant company purchased a 52 acre farm to meet its future requirements for expansion. In 1954 it constructed buildings and facilities which occupied 16% of the total area. In assessing appellant to income tax the Minister allowed a deduction of only 16% of the municipal taxes paid by appellant in respect of such land.

Held, the whole of the municipal taxes paid were properly deductible as a current expense of appellant's business.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

Bruce Verchère and Richard Pound for appellant.

Robert Cousineau and Yvon Brisson for respondent.

SOLICITORS:

Stikeman, Elliott, Tamaki & Co., Montreal, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

CATTANACH J.—These are appeals from assessments to income tax made by the Minister with respect to the appellant's 1963, 1964, 1965 and 1966 taxation years.

The appellant, which is a wholly owned subsidiary of a foreign company, was incorporated under the laws of Canada in 1925 and since that time has carried on the business of manufacturing and selling pharmaceutical products.

Prior to 1952 the appellant carried on the business from rented premises in the more densely populated area of Montreal, Quebec.

E. R. Squibb & Sons Ltd. (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

^a Division de première instance, le juge Cattanach—Montréal (P.Q.), le 31 janvier; Ottawa, le 22 février 1973.

Impôt sur le revenu—Calcul du revenu d'entreprise—Portion du terrain utilisée par l'entreprise aux fins de son entreprise—Taxes municipales—Peut-on en déduire seulement une partie?

^c En 1952, la compagnie appelante a acheté une ferme de 52 acres en vue de son expansion ultérieure. En 1954, elle a fait construire des bâtiments et des installations qui occupaient 16% de la surface totale. En établissant la cotisation à l'impôt sur le revenu de l'appelante, le Ministre a accordé une déduction de 16% seulement des taxes municipales payées par l'appelante à l'égard de ce terrain.

^d *Arrêt*: l'ensemble des taxes municipales sont déductibles à bon droit à titre de dépenses d'exploitation de l'entreprise de l'appelante.

APPEL de l'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

Bruce Verchère et Richard Pound pour l'appelante.

Robert Cousineau et Yvon Brisson pour l'intimé.

^f PROCUREURS:

Stikeman, Elliott, Tamaki & Cie, Montréal, pour l'appelante.

^g *Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimé.

^h LE JUGE CATTANACH—Ces appels portent sur les cotisations d'impôt sur le revenu établies par le Ministre pour les années d'imposition 1963, 1964, 1965 et 1966 de l'appelante.

ⁱ L'appelante, qui est une filiale en propriété exclusive d'une compagnie étrangère, a été constituée en corporation en vertu des lois canadiennes en 1925; elle exploite depuis cette date une entreprise de fabrication et de vente de produits pharmaceutiques.

Avant 1952, l'appelante exploitait son entreprise dans des locaux qu'elle avait loués dans une partie de Montréal (Québec) à forte densité démographique.

In 1952 the appellant's business had expanded to the extent that the rented premises were inadequate so the appellant decided to construct its own premises in Montreal for the conduct of its own research, manufacturing and marketing.

With this objective in view the appellant purchased a farm consisting of approximately 52 acres in the parish of St. Laurent, Quebec which is on the outskirts of Montreal and which area was rural in character at that time.

In 1954 the appellant began the construction of the appropriate buildings and facilities for its purposes which were completed and occupied by the appellant in May 1955. These buildings and facilities utilized approximately 16% of the total area of 52 acres.

In the taxation years under review the appellant was assessed for and paid municipal and school taxes.

In computing its income for the taxation years in question the appellant deducted the municipal and school taxes paid by it in the respective years.

The Minister allowed 16% of the amounts of municipal and school taxes paid by the appellant as a deduction in the respective taxation years but disallowed as a deduction 84% of the amounts so paid and claimed by the appellant.

He allowed the 16% of the total amount claimed as a deduction on the ground that only 16% of the total area of the land was used by the appellant and he disallowed the balance of 84% of the amount on the ground that 84% of the total area of land was left unused and vacant and accordingly only 16% of the taxes so paid by the appellant was an outlay or expense made or incurred by the appellant for the purpose of gaining or producing income from its property or business within the meaning of section 12(1)(a) of the *Income Tax Act* and the balance of 84% was not an outlay or expense within section 12(1)(a) but was rather an outlay or payment on account of capital within the meaning of section 12(1)(b).

The paragraphs referred to read as follows:

En 1952, l'entreprise de l'appelante avait pris une telle expansion que les locaux loués étaient insuffisants, ce qui a amené l'appelante à construire à Montréal ses propres locaux pour loger ses services de recherches, de production et de commercialisation.

L'appelante a acheté dans ce but une ferme d'environ 52 acres dans la paroisse de St-Laurent (Québec), en banlieue de Montréal, qui avait un caractère rural à l'époque.

L'appelante a commencé en 1954 la construction des immeubles et des installations nécessaires pour ses besoins, locaux qui ont été terminés et occupés par l'appelante en mai 1955. Ces bâtiments et installations couvraient environ 16% de la surface totale des 52 acres.

Au cours des années d'imposition en cause, l'appelante a été cotisée pour les taxes municipales et scolaires et les a payées.

Dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition en question, l'appelante a déduit les taxes municipales et scolaires qu'elle avait payées pour ces années.

Le Ministre a accepté une déduction de 16% du montant des taxes municipales et scolaires payées par l'appelante au cours des années d'imposition, mais a refusé d'admettre en déduction 84% de ces montants, contrairement à ce que demandait l'appelante.

Il a accordé une déduction de 16% seulement du total réclamé au motif que seulement 16% de la surface totale des terrains était utilisé par l'appelante; il a rejeté les 84% restants au motif que 84% de la surface totale des terrains n'était pas utilisé et restait vacant, et que, par conséquent, seulement 16% des taxes payées par l'appelante constituait une somme déboursée ou dépensée en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable, au sens de l'article 12(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, alors que le reste, soit 84%, ne constituait pas une somme déboursée ou dépensée au sens de l'article 12(1)a), mais une somme déboursée ou un paiement à compte de capital au sens de l'article 12(1)b).

Les alinéas que je viens de mentionner se lisent ainsi:

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,

(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,

The first matter to be determined in deciding whether an outlay or expense is outside the prohibition of section 12(1)(a) is whether it was made or incurred by the taxpayer in accordance with the ordinary principles of commercial trading or well accepted principles of business practice. Of this there can be no doubt. Payment of taxes is obligatory.

The next step is to consider whether the deduction of the taxes so paid by the appellant herein is prohibited by section 12(1)(a) or falls within its expressed exception. The mere fact that outlay or expense was made or incurred by the taxpayer in accordance with good business practice does not automatically make it deductible for income tax purposes.

The essential limitation expressed in section 12(1)(a) is that the outlay should have been made by the taxpayer "for the purpose of gaining or producing income from the business".

While taxes imposed on income are not expenses incurred for the purpose of producing that income but on that income when earned, nevertheless, there are types of taxes which, if paid, are deductible as having been incurred in the course of the income earning process. There is no doubt that a taxpayer engaged in business pays municipal and school tax on real property owned in the capacity of a taxpayer but he also pays those taxes in the capacity of a trader because those taxes are paid to enable him to carry on business from the premises on which the taxes are imposed and if the tax was not paid there are procedures available to the municipality to remedy non-payment of the tax which, if enforced, would make it impossible for

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,

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,

La première question à trancher lorsqu'il s'agit de savoir si une somme déboursée ou dépensée échappe à l'interdiction prévue à l'article 12(1)a) est celle de savoir si le contribuable l'a faite ou encourue conformément aux pratiques habituelles du commerce ou à des méthodes commerciales reconnues. On ne peut douter de cette conformité. Le paiement des taxes est obligatoire.

Il faut ensuite examiner si la déduction des taxes payées par l'appelante dans cette affaire est interdite par l'article 12(1)a) ou est visée par l'exception expressément définie par ce texte. Le seul fait que le contribuable ait déboursé ou dépensé une somme conformément aux usages du commerce ne rend pas automatiquement cette somme déductible aux fins de l'impôt sur le revenu.

La restriction essentielle qu'impose l'article 12(1)a) est que cette somme doit avoir été dépensée par le contribuable «en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable».

Bien que les taxes sur le revenu ne constituent pas une dépense encourue en vue de produire ce revenu, car elles visent le revenu une fois gagné, il existe néanmoins certains types de taxes dont le paiement permet de les déduire à titre de dépenses encourues au cours de la production d'un revenu. Il est certain qu'un contribuable qui exploite une entreprise s'acquitte des taxes municipales et scolaires sur les immeubles qu'il possède à titre de contribuable, mais qu'il s'acquitte aussi de ces taxes à titre de commerçant, parce que le paiement de ces taxes lui permet d'exploiter son entreprise dans des locaux constituant l'assiette de ces taxes et que, si la taxe n'était pas payée, la municipalité pourrait exercer certains recours pour obtenir le

the taxpayer to carry on business from those premises.

In *B.C. Electric Railway Co. Ltd. v. M.N.R.* [1958] S.C.R. 133, Mr. Justice Abbott said at page 137:

Since the main purpose of every business undertaking is presumably to make a profit, any expenditure made "for the purpose of gaining or producing income" comes within the terms of s. 12(1)(a) whether it be classified as an income expense or as a capital outlay.

Once it is determined that a particular expenditure is one made for the purpose of gaining or producing income in order to compute income tax liability it must next be ascertained whether the disbursement is an income expense or a capital outlay.

Counsel for the Minister during argument did not concede that the payment of municipal and school taxes herein was for the purpose of gaining or producing income from the appellant's business. As I understood his refusal to so concede it was predicated upon his position that payment of taxes with respect to the unoccupied land should not be regarded as an income expense but rather because the payment of taxes was with respect to an anticipated building expansion thereon the payments should be considered as capital outlays.

In my view there is a patent inconsistency in such submission. It would seem to me that if his position were accepted that the payment of taxes with respect to the 84% unoccupied land were capital outlays because of anticipated building expansion thereon, then the same contention would be applicable with stronger force in connection with the taxes paid by the appellant on 16% of the occupied land on which buildings had been erected. Those taxes were paid on acknowledged capital assets.

Furthermore this position is inconsistent with the pleadings. In paragraph 5(c) of his statement of defence the Minister alleges that he allowed the deduction of 16% of taxes paid on the assumption that they were outlays or expenses incurred for the purpose of gaining or producing

paiement de l'impôt, auquel cas le contribuable serait empêché d'exploiter son entreprise dans ces locaux.

Dans l'arrêt *B.C. Electric Railway Co. Ltd. c. M.R.N.* [1958] R.C.S. 133, le juge Abbott a déclaré à la page 137:

L'objectif essentiel présumé de toute entreprise commerciale étant la recherche d'un profit, toute dépense consentie «dans le but de gagner ou de produire un revenu» s'inscrit dans le cadre de l'article 12(1)a), qu'il s'agisse d'une dépense de revenu ou d'une dépense de capital.

Une fois établi qu'une certaine dépense a été faite dans le but de gagner ou de produire un revenu, il faut ensuite, pour préciser l'assujettissement à l'impôt, déterminer si la somme déboursée constitue une dépense encourue pour obtenir un revenu ou une dépense de capital.

Au cours des plaidoiries, l'avocat du Ministre n'a pas admis que dans la présente affaire le paiement des taxes municipales et scolaires ait été effectué dans le but de gagner ou de produire un revenu tiré de l'entreprise de l'appellante. Si j'ai bien compris son refus, il s'appuyait sur le raisonnement suivant: le paiement des taxes concernant les terrains non occupés ne devrait pas être considéré comme une dépense procurant un revenu mais comme une dépense de capital, puisque le paiement des taxes visait l'utilisation éventuelle de ces terrains pour l'agrandissement des bâtiments.

J'estime qu'il y a une contradiction évidente dans cet argument. Il me semble que, si l'on accepte ce raisonnement suivant lequel le paiement des taxes concernant la partie inoccupée, soit 84%, du terrain constituerait une dépense de capital à cause de son utilisation éventuelle pour l'agrandissement des bâtiments, le même raisonnement s'applique avec encore plus de force aux taxes payées par l'appellante sur la partie occupée, soit 16%, sur laquelle avaient été construits les bâtiments. Ces taxes ont été payées sur des biens de capital reconnus tels.

De plus, cet argument contredit les conclusions écrites. Au paragraphe 5c) de sa défense, le Ministre soutient qu'il a permis la déduction de 16% des taxes payées en présumant qu'il ne s'agissait pas de sommes déboursées ou dépensées dans le but de produire ou gagner un

income from its business whereas in paragraph 5(d) he alleges that he disallowed 84% of the taxes paid and claimed by the appellant on the assumption that they were not outlays or expenses for the purpose of gaining or producing income from its business but rather they were outlays of a payment made by the appellant on account of capital within the meaning of section 12(1)(b) of the Act.

Lord Morris of Borth-Y-Gest in *Regent Oil Co. Ltd. v. Strick* [1966] A.C. 295, said that there is a difference between the profit yielding subject and the cost of operating it. There is no question that in the present case the real estate on which the buildings were constructed and these buildings are capital assets and as such are a "profit yielding subject". The payment of municipal taxes thereon is akin to the maintenance costs of that subject and as such is, in my view, likewise a cost incurred in the process of operating that subject and so made for the purpose of gaining or producing income, within the meaning of section 12(1)(a).

However different considerations may apply with respect to the taxes on the 84% of the vacant land. It is the position of the Minister that the vacant land could not be a profit yielding subject. On the other hand the position of the appellant is that the acquisition of land surplus to its immediate needs was in accordance with well accepted principles of business practice and that it was a sound and foresighted policy to provide for future expansion the foreseeability of which had been demonstrated to the appellant and its parent by past experience.

It is not a condition of the deductibility of a disbursement or expense that it may have been made in vain. Rather, the question is whether the expenditure was in the course of the current operation of the business as part of the policy of the taxpayer in conducting its operations in a business-like way.

This question is, in my view, one of fact and the onus of establishing that fact is upon the appellant.

revenu tiré de l'entreprise, tandis qu'au paragraphe 5d), il soutient qu'il a refusé la déduction de 84% des taxes payées, que réclamait l'appelante, en présumant qu'il ne s'agissait pas de sommes déboursées ou dépensées dans le but de gagner ou de produire un revenu tiré de l'entreprise, mais plutôt de sommes versées par l'appelante à compte de capital au sens de l'article 12(1)(b) de la loi.

Lord Morris of Borth-Y-Gest a relevé dans l'arrêt *Regent Oil Co. Ltd. c. Strick* [1966] A.C. 295, une différence entre un bien dont on tire un revenu et les frais d'exploitation de ce bien. Il est évident que dans la présente affaire, les terrains sur lesquels les bâtiments avaient été construits et ces bâtiments eux-mêmes constituent des biens de capital et sont en tant que tels des «biens dont on tire un revenu». Le paiement de taxes municipales sur ces biens peut être assimilé à des coûts d'entretien de ces biens et constitue à ce titre, d'après moi, une dépense engagée au cours de l'exploitation de ce bien et dans le but de gagner ou de produire un revenu, au sens de l'article 12(1)(a).

Cependant, la situation n'est pas forcément la même quant aux taxes payées sur 84% des terrains, c'est-à-dire sur la partie vacante. Le Ministre soutient que ces terrains vacants ne peuvent constituer un bien dont on peut tirer un revenu. D'un autre côté, l'appelante soutient que l'achat d'un excédent de terrain, par rapport à ses besoins immédiats était conforme à des méthodes commerciales reconnues et qu'il s'agissait là d'une mesure de prudence et de prévoyance visant à permettre une éventuelle expansion, dont la possibilité était démontrée par l'expérience de l'appelante et de sa compagnie-mère.

Le caractère déductible ou non d'une dépense ou d'un débours ne dépend pas de son efficacité économique. Il s'agit plutôt de savoir si la dépense a été faite au cours de l'exploitation ordinaire d'une entreprise, dans le cadre des mesures adoptées par le contribuable pour exploiter rationnellement son entreprise.

J'estime qu'il s'agit là d'une question de fait et c'est à l'appelante qu'il incombe d'établir ce fait.

Prior to trial counsel by their respective counsel agreed upon the following statement of facts together with the exhibits appended thereto as indicated.

AGREED STATEMENT OF FACTS

1. THAT the appellant acquired a certain property from Dame Rose-Anna Crevier, wife of Jean Baptiste Lacroix, by Deed of Sale executed before Notary Eugène Poirier on November 19, 1952, at a cost of \$302,321.23
2. THAT the property contained approximately 2,232,500 square feet, which amounts to approximately fifty acres.
3. THAT on or about March 22, 1954, a section of land on the Western side of the property, running its entire length, was sold to the City of St. Laurent for the sum of \$1.00 in order to permit the construction of rue Deslauriers.
4. THAT the net book loss from this transaction was \$7,907.82, which was treated as a capital loss in the books of the appellant.
5. THAT on March 1, 1956, 5½ city lots adjoining the property described in paragraph (1) hereof were purchased by the appellant at a cost of \$13,362.80.
6. THAT in September 1956 the appellant agreed to permit the Metropolitan Corporation to use a triangular section of land across the South end of the property for utilities and other services relating to the construction of Cote de Liesse.
7. THAT in October 1956 a portion of the property which had been affected by an homologated line at the time of its purchase was expropriated by the City of St. Laurent for use as a highway.
8. THAT the proceeds of the expropriation referred to in paragraph (7) hereof amounted to \$37,572.92 and were treated as a capital gain by the appellant.
9. THAT on April 28, 1958 the appellant purchased two small lots connecting the rear portion of its plant to rue Gagnon on the East side of the property described in paragraph (1) hereof at a cost of \$12,202.63.
10. THAT during the fall of 1963 the City of St. Laurent attempted to expropriate two sections of the property described in paragraph (1) hereof for the purposes of constructing two streets.
11. THAT the appellant objected strenuously to the proposed expropriation.
12. THAT Exhibit ASF 1 attached hereto is a true copy of a letter dated September 26, 1963, sent by the Vice-President and Managing Director of the appellant to the then General Counsel of the appellant.
13. THAT Exhibit ASF 2 attached hereto is a true copy of a Motion to Extend Delays dated October 3, 1963, together with a supporting Affidavit and Notice served on the City of St. Laurent as part of the contestation of the proposed expropriation referred to in paragraph 10. hereof.
14. THAT Exhibit ASF 3 attached hereto is a true copy of a letter dated October 25, 1963, sent by registered mail to the City of St. Laurent by the appellant with respect to the proposed expropriation.

Avant le procès, les parties se sont entendues sur l'exposé des faits, de même que sur les pièces qui y sont déclarées y être annexées. En voici le texte:

[TRADUCTION] EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS

1. L'appelante a acheté de Dame Rose-Anna Crevier, épouse de Jean-Baptiste Lacroix, en vertu d'un acte de vente signé devant le notaire Eugène Poirier le 19 novembre 1952, un terrain pour la somme de \$302,321.23.
2. Ce terrain est d'environ 2,232,500 pieds carrés, ce qui équivaut à environ cinquante acres.
3. Le 22 mars 1954 ou vers cette date, l'appelante a vendu pour un prix de \$1 à la cité de St-Laurent une bande de terre sur toute la longueur du côté ouest du terrain, pour permettre la construction de la rue Deslauriers.
4. La perte comptable nette à la suite de cette transaction s'élevait à \$7,907.82, et a été comptabilisée par l'appelante comme une perte de capital.
5. Le 1^{er} mars 1956, l'appelante a acheté 5 terrains et demi, contigus au terrain décrit au paragraphe (1), pour un prix de \$13,362.80.
6. En septembre 1956, l'appelante a convenu de permettre à la corporation métropolitaine d'utiliser une parcelle triangulaire formant l'extrémité sud du terrain pour certains services reliés à la construction de la Côte de Liesse.
7. En octobre 1956, la cité de St-Laurent a exproprié une parcelle visée par une homologation à l'époque de l'achat du terrain, pour utilisation comme autoroute.
8. L'indemnité de l'expropriation mentionnée au paragraphe (7) s'élève à \$37,572.92 et a été considérée comme un gain de capital par l'appelante.
9. Le 28 avril 1958, l'appelante a acheté deux terrains de faible dimension reliant la partie arrière de son usine à la rue Gagnon, sur le côté est du terrain décrit au paragraphe (1), pour une somme de \$12,202.63.
10. Au cours de l'automne 1963, la cité de St-Laurent a tenté d'exproprier deux parcelles du terrain décrit au paragraphe (1), aux fins de la construction de deux rues.
11. L'appelante s'est opposée vigoureusement à ce projet d'expropriation.
12. La pièce ASF 1 ci-jointe est une copie authentique d'une lettre datée du 26 septembre 1963 envoyée par le vice-président et directeur général de l'appelante à l'avocat principal de l'appelante.
13. La pièce ASF 2 ci-jointe est une copie authentique d'une demande de prolongation des délais, datée du 3 octobre 1963, et comprend aussi l'affidavit et l'avis signifié à la cité de St-Laurent à l'appui de cette demande à l'occasion de la contestation du projet d'expropriation mentionné au paragraphe 10 des présentes.
14. La pièce ASF 3 ci-jointe est une copie authentique d'une lettre datée du 25 octobre 1963 envoyée sous pli recommandé à la cité de St-Laurent par l'appelante concernant le projet d'expropriation.

15. THAT as a result of the opposition by the appellant to the proposed expropriation a compromise was reached, whereby only one of the two proposed expropriations took place, being that portion of the property furthest from the part of the property described in paragraph (1) hereof occupied by the appellant's plant.

16. THAT Exhibit ASF 4 attached hereto is a true copy of an historical net sales analysis of the appellant for the years 1949 through 1971, inclusive.

17. THAT Exhibit ASF 5 attached hereto is a true copy of an analysis of taxes affecting the property described in paragraph (1) hereof, for the years 1954 through 1971 inclusive.

18. THAT the appellant sold a total of 1,280,116 square feet of the property described in paragraph (1) hereof, as follows:

(a) 425,261 square feet by Deed of Sale dated August 18, 1970, to Black and White Holdings Ltd.;

(b) 233,045 square feet by Deed of Sale dated August 17, 1971, to Black and White Holdings Ltd.; and

(c) 621,810 square feet by Deed of Sale dated September 15, 1971, to Black and White Holdings Ltd.

19. THAT the appellant still retains 716,670 square feet of the property described in paragraph (1) hereof, together with the additional small pieces of property subsequently acquired as described in paragraphs (5) and (9) hereof.

20. THAT all municipal and school taxes incurred by the appellant have been deducted by it for the purposes of computing its income.

These facts were supplemented by those adduced in oral evidence.

The sale of a small portion of the land by the appellant referred to in paragraph 3 was to accommodate the municipality in constructing a street adjacent to the property. This did not detrimentally affect the property as a whole for the appellant's purposes but was an advantage to it.

The same considerations were applicable to the use of the small portion of land referred to in paragraph 6 and to the land referred to in paragraph 7 which was expropriated.

The purchase of 5½ city lots referred to in paragraph 5 and the two lots referred to in paragraph 9 were first to complete or round out the area of the property and second to give access to a rear street.

Those sales and purchases are consistent with the avowed purpose of the appellant that it intended to use the entire area for the business although the use of a portion might be delayed.

15. Il est résulté de l'opposition de l'appelante au projet d'expropriation un compromis suivant lequel un seul des deux projets d'expropriation a été réalisé, celui visant la parcelle du terrain décrit au paragraphe (1) la plus éloignée de l'emplacement des laboratoires de l'appelante.

16. La pièce ASF 4 ci-jointe est une copie authentique d'une analyse descriptive des ventes nettes de l'appelante pour les années 1949 à 1971.

17. La pièce ASF 5 ci-jointe est une copie authentique d'un relevé des taxes levées à l'égard du terrain décrit au paragraphe (1) pour les années 1954 à 1971.

18. L'appelante a vendu un total de 1,280,116 pieds carrés du terrain décrit au paragraphe (1), répartis comme suit:

a) 425,261 pieds carrés par acte de vente daté du 18 août 1970 à la Black and White Holdings Ltd.;

b) 233,045 pieds carrés par acte de vente daté du 17 août 1971 à la Black and White Holdings Ltd.; et

c) 621,810 pieds carrés par acte de vente daté du 15 septembre 1971 à la Black and White Holdings Ltd.

19. L'appelante possède toujours 716,670 pieds carrés du terrain décrit au paragraphe (1), de même que les autres terrains de faibles dimensions qu'elle a acquis par la suite dans les circonstances décrites aux paragraphes (5) et (9).

20. L'appelante a déduit toutes les taxes municipales et scolaires dont elle s'est acquitté aux fins du calcul de son revenu.

Ces faits ont été précisés par les dépositions.

La vente, décrite au paragraphe 3, d'une petite parcelle du terrain devait permettre à la municipalité de construire une rue le long du terrain. Ceci n'a pas nui à la valeur de l'ensemble du fonds, compte tenu des intentions de l'appelante; au contraire, celle-ci y trouvait plutôt son avantage.

Les mêmes arguments s'appliquent à l'utilisation de la parcelle de terrain mentionnée au paragraphe 6 et au terrain exproprié dans les circonstances décrites au paragraphe 7.

L'achat de 5½ lots urbains mentionné au paragraphe 5 et des deux lots mentionnés au paragraphe 9 avait pour but, d'abord d'arrondir ou de compléter le fonds de l'appelante et ensuite de permettre l'accès à une rue par l'arrière des installations.

Ces ventes et ces achats sont compatibles avec le but avoué de l'appelante, qui était d'utiliser toute la superficie pour son entreprise, bien qu'elle ne l'ait pas entièrement utilisée dès le départ.

The opposition by the appellant to the expropriation of certain portions of its lands by the municipality for the construction of streets is in confirmation of the appellant's proposed use of the total area for the construction of plant for use in its business. The proposed streets would divide the land into three segments. The construction of those streets would increase the value of the land for purposes of sale but would destroy its efficacy for the appellant's contemplated use. The compromise eventually reached between the appellant and the municipality eliminated the construction of one street which would bisect the property, but the construction of the street agreed upon between them was at the extreme rear of the property, served only a small area and still left a substantial area for expansion by the appellant.

The appellant, one of the largest manufacturers of pharmaceuticals in Canada, is the wholly owned subsidiary of E. R. Squibb Inc., a company incorporated under the laws of one of the States of the United States of America which conducts a world wide business in pharmaceuticals through subsidiary companies in forty countries and through licensees in sixty countries.

From its incorporation in 1925 the appellant's sales grew to \$1,453,000 in 1950. At the same time the sales of the parent company had grown to \$84,000,000. At that time the decision was taken by the parent to expand its international operation.

In 1952 the appellant operated from rented quarters which were overcrowded and unsatisfactory.

At this time the parent company merged with Mathieson Chemical Co. each of which companies had annual sales of \$125,000,000 and when combined the annual sales would be \$250,000,000.

In 1952 the sales of the appellant had increased to \$2,188,000.

L'opposition de l'appelante à l'expropriation de certaines parties de ses terrains par la municipalité pour la construction de rues confirme son intention d'utiliser tous ces terrains pour la construction de laboratoires devant servir à son entreprise. Les rues projetées auraient fractionné ces terrains en trois parties. La construction de ces rues aurait augmenté la valeur des terrains dans la perspective d'une vente, mais les aurait rendus impropres à l'utilisation envisagée par l'appelante. Le compromis auquel sont finalement arrivées l'appelante et la municipalité a permis d'éviter la construction d'une rue qui aurait coupé le terrain en deux; quant à la rue dont la construction a été acceptée par l'appelante, elle devait être aménagée à l'arrière de la propriété, ne mordait que légèrement sur celle-ci et permettait à l'appelante de conserver une bonne partie de ses terrains pour son expansion.

L'appelante, un des fabricants de produits pharmaceutiques les plus importants du Canada, est la filiale en propriété exclusive de la E. R. Squibb Inc., compagnie constituée en vertu des lois de l'un des États des États-Unis d'Amérique qui exploite une entreprise mondiale de produits pharmaceutiques, par des filiales dans 40 pays et par des détenteurs de licences dans 60 pays.

Depuis 1925, année de sa constitution, les ventes de l'appelante ont augmenté pour atteindre \$1,453,000 en 1950. En même temps, les ventes de la compagnie-mère s'élevaient à \$84,000,000. A la même époque, la compagnie-mère a pris la décision de développer ses activités à l'étranger.

En 1952, l'appelante occupait des locaux loués, exigus et insuffisants.

A cette époque, la compagnie-mère a fusionné avec la Mathieson Chemical Co.; les deux parties à la fusion ayant chacune un chiffre d'affaire annuel de \$125,000,000, le chiffre d'affaire annuel de l'ensemble s'élevait à \$250,000,000.

En 1952, les ventes de l'appelante ont progressé jusqu'à \$2,188,000.

In that year the parent company gave approval to the expansion of the appellant by the conduct of injectible and other operations, the resultant products of which processes had been imported previously.

It was in this year that the property here in question was acquired by the appellant for these purposes.

Construction of facilities on the land acquired was completed in 1954 with an area $2\frac{1}{2}$ times greater than that of the rented premises and with modern production facilities.

Also in 1954, the parent company which had merged with Mathieson Chemical Co. was merged again, this time with Olin Industries. The total annual sales of the resultant merged corporation were \$500,000,000.

The policy of this new conglomerate, (Olin Industries manufactured a great variety of wares different from pharmaceuticals and chemicals) was an aggressive penetration in international markets for all products utilizing the existing Squibb pharmaceutical international operation as an entry into those markets.

For several years there was a plateau in growth of the pharmaceutical branch of the business because the merged corporation concentrated capital expenditures on an aluminum operation which drained the capital that would have otherwise been available for pharmaceutical expansion. However, even at this time of arrested expansion of the pharmaceutical business, there was under very active consideration the construction of a very large antibiotic plant on the Canadian site. This plant was eventually built in Southern Ireland because of the numerous incentives offered by the government of that country to locate the plant in a depressed area which were so advantageous that it was uneconomic to build elsewhere. This plant occupies 20 acres.

In 1968 the pharmaceutical operations which were conducted by the Squibb organization

La même année, la compagnie-mère a autorisé l'appelante à développer ses activités en y ajoutant la fabrication de certains produits, notamment des injections, qu'elle importait auparavant.

Au cours de cette même année, le terrain en question a été acheté par l'appelante pour servir à ces nouvelles activités.

La construction de ses installations sur le terrain s'est terminée en 1954; la superficie utile était deux fois et demie plus grande que celle des locaux loués et on avait installé des unités de production plus modernes.

Toujours en 1954, la compagnie-mère, après avoir fusionné avec la Mathieson Chemical Co., a fusionné à nouveau, cette fois avec la Olin Industries. Le chiffre d'affaire annuel des compagnies ainsi réunies était de \$500,000,000.

Le nouveau groupe (la Olin Industries avait une production extrêmement variée, qui ne se limitait pas aux seuls produits pharmaceutiques et chimiques) envisageait pour tous ses produits une entrée en force sur les marchés internationaux, en utilisant l'organisation déjà mise en place par la Squibb à l'échelle internationale pour la commercialisation de ses produits pharmaceutiques.

Pendant plusieurs années, le secteur pharmaceutique de l'entreprise est restée au même niveau, parce que les compagnies réunies ont concentré les dépenses de capitaux sur une entreprise d'aluminium qui a absorbé le capital qu'on aurait pu affecter à l'expansion du secteur pharmaceutique. Toutefois, même au cours de cette phase de stabilisation, on a envisagé très sérieusement la construction de très importants laboratoires de fabrication d'antibiotiques sur le terrain de la filiale canadienne. Cette usine a été finalement construite en République d'Irlande, à cause des nombreux avantages consentis par le gouvernement de ce pays pour amener l'implantation de ces laboratoires dans une région défavorisée; ces avantages étaient tels qu'il n'aurait pas été rentable de la localiser ailleurs. Cette usine occupe 20 acres.

En 1968, les activités du secteur pharmaceutique, confiées à l'organisation de la Squibb, ont

were "spun off". This resulted in the cessation of the drain of capital for the aluminum operation and a substantial increase in pharmaceutical sales which increase, in turn, triggered active and aggressive expansion plans.

It is not realistic that the appellant should be considered in isolation. It was part of a larger overall organization. Its shares were wholly owned by the parent corporation and the policy of the whole organization was necessarily that of the appellant. The pragmatic or practical approach clearly points to the policy and intention of the parent corporation as relevant to the policy and intention of the appellant. In fact they were coincidental.

There was a capital appropriation committee of the parent organization the function of which was to decide upon the acquisition and disposal of capital properties by the subsidiaries throughout the world. Naturally this committee would consider recommendations of local managers but because of its knowledge of the overall policy in the organization as a whole, divorced from local interest, it follows that the decisions of the committee were final. If a recommendation of a local manager for an acquisition of property was acceptable and in accordance with the expansion policy of which the committee was fully cognizant, then one of its development experts would view the proposed site to determine its suitability. The capital appropriation committee worked in close liaison with a corporate development committee and a technical committee as well as budgeting and planning committees.

The parent organization frequently had plans for the expansion of a subsidiary by the development of new products or other long range planning of which the management of the subsidiary might be unaware. It was the parent that dictated the policy of the subsidiaries, including the appellant, and the parent would often require the subsidiary to expand in ways the subsidiary never contemplated.

The parent organization was well aware of the certain future development and that of its subsidiaries. There were numerous instances given

«redémarré». Ceci a mis fin au drainage des capitaux vers le secteur de l'aluminium et provoqué une augmentation importante des ventes de produits pharmaceutiques, qui a entraîné à son tour d'ambitieux projets d'expansion.

Il n'est pas réaliste d'examiner l'appelante isolément. Elle fait partie d'une organisation bien plus grande. Ses actions étaient la propriété exclusive d'une compagnie-mère et les objectifs de l'organisation globale s'imposaient à l'appelante. En pratique, il est clair qu'il faut tenir compte des objectifs et des intentions de la compagnie-mère pour déterminer les objectifs et les intentions de l'appelante. En fait, ils coïncidaient.

L'organisation de la compagnie-mère comprenait un comité d'affectation des capitaux, qui avait pour fonction de décider de l'acquisition et de la vente des immobilisations par les filiales à travers le monde. Ce comité tenait évidemment compte des recommandations des dirigeants locaux, mais du fait de sa connaissance des objectifs généraux de l'organisation, distincts des intérêts locaux, ses décisions avaient un caractère définitif. Si la recommandation d'un dirigeant local d'acheter une propriété était acceptable et conforme à la politique d'expansion, que le comité connaissait parfaitement, on envoyait un expert technique visiter le site du projet pour juger de sa valeur. Le comité d'affectation des capitaux travaillait en étroite collaboration avec un comité d'expansion des compagnies, un comité technique et aussi les comités de comptabilité et de planification.

Il arrivait souvent que l'organisation-mère envisage l'expansion d'une filiale par la mise au point de produits nouveaux ou qu'elle fasse d'autres projets à long terme dont les dirigeants de la filiale n'avaient aucune connaissance. C'est la compagnie-mère qui imposait ses objectifs aux filiales, y compris l'appelante, et la compagnie-mère demandait souvent à ses filiales d'orienter leur expansion dans un sens qu'elles n'avaient jamais envisagé.

L'organisation-mère avait pleine confiance dans ses possibilités d'expansion et dans celles de ses filiales. On a rapporté de nombreux cas

where large areas of land were acquired far in excess of the immediate need but all of which were eventually occupied and proven not sufficient for the expansion that occurred and still further land had to be acquired.

The fifty acre site acquired by the appellant was acquired with the concurrence of the capital appropriations committee with a view to expansion thereon for which plans were formulated.

It was the capital appropriations committee that resisted the proposed expropriation of part of the appellant's property in 1963 for the construction of streets.

In 1966 the organization policy for expansion in Canada did not permit of disposing of any property owned by the appellant. The local management of the appellant received substantial offers for the land not then occupied by it. These offers were communicated to the capital appropriations committee with a recommendation for their acceptance. The appellant was advised to put any prospective sale "on the back burner".

The foregoing evidence leads me to the inevitable conclusion that the fifty acre site was acquired by the appellant with the view of future expansion thereon to the full area of the site and that the portion of the site which was not built on in 1959 was retained for the purpose of expanding thereon and furthermore that possibility of the unoccupied land being used for expansion was realistic.

In 1970 and 1971 the capital appropriations committee authorized the appellant to dispose of 1,200,000 square feet of the unoccupied land while retaining approximately 700,000 square feet for actual and future use. There was approximately 400,000 square feet occupied by buildings so that 300,000 square feet were retained for future use.

The decision to sell 1,200,000 square feet was dictated by two sound reasons. The site, while originally rural and in a sparsely populated area, was now surrounded by the city. By-laws had been enacted which prevented the site being

où l'on a acheté de vastes propriétés, très supérieures aux besoins immédiats, mais qui ont été par la suite complètement occupées, se sont même révélées insuffisantes, à tel point qu'il a fallu acquérir d'autres terrains.

Le comité d'affectation de capitaux avait approuvé l'achat par l'appelante du terrain de cinquante acres, pour servir à l'expansion des installations, dont on avait déjà élaboré un projet.

C'est le comité d'affectation des capitaux qui s'est opposé au projet d'expropriation d'une partie du terrain de l'appelante, en 1963, pour la construction de rues.

En 1966, le programme d'expansion prévu par l'organisation pour le Canada ne permettait pas de vendre les terrains que possédait l'appelante. La direction locale de l'appelante a reçu des offres très intéressantes pour les terrains qu'elle n'utilisait pas. Ces offres ont été transmises au comité d'affectation des capitaux avec une recommandation favorable. On a fait savoir à l'appelante de ranger tout projet de vente «sur les tablettes».

Ces témoignages m'amènent inévitablement à la conclusion que l'appelante a acheté le site de 50 acres avec l'intention d'occuper complètement ce site au fur et à mesure de son expansion, qu'elle a conservé la partie du terrain qui n'avait pas été bâtie en 1959 afin de pouvoir agrandir ses installations et, de plus, qu'il était réaliste de penser que ces terrains inoccupés pourraient être utilisés pour ces agrandissements.

En 1970 et 1971, le comité d'affectation des capitaux a autorisé l'appelante à vendre 1,200,000 pieds carrés de terrain non occupé, tout en conservant environ 700,000 pieds carrés pour utilisation présente et future. Les bâtiments occupaient environ 400,000 pieds carrés, de sorte que l'on conservait 300,000 pieds carrés pour usage ultérieur.

La décision de vendre 1,200,000 pieds carrés s'appuyait sur deux excellentes raisons. Le site, bien que rural à l'origine et situé dans une zone peu peuplée, se trouvait maintenant entouré par la ville. Des règlements empêchaient désormais

used for fermentation and other plants in contemplation. This is the first reason for the sale. With the urbanization of this formerly predominant rural area the municipal taxes rose astronomically. In 1954 the municipal and school taxes had been \$242. In 1966 they had risen to \$34,112 an increase of approximately 13,600%. In 1968 the municipal and school taxes on the property had increased to \$89,629 an increase of more than 250% over the 1966 figure. In 1970 the taxes had increased to \$105,000. With the municipal taxes escalating at such an alarming rate it was no longer economically feasible to retain the land in that area for expansion purposes. This is the second reason for sale.

In view of the foregoing facts it is my view that the appellant has discharged the onus cast upon it of establishing that the vacant land was retained in the reasonable expectation of future expansion for which that land would be utilized. That being so it follows that the payment of municipal and school taxes was an expenditure on revenue account and as such was laid out for the purpose of gaining or producing income within the meaning of section 12(1)(a).

The appeals are, therefore, allowed with costs to the appellant.

qu'on utilise pour un laboratoire de fermentation ou pour les autres types d'installation que l'on envisageait. Tel était le premier motif de la vente. L'urbanisation de ce secteur, autrefois rural, a amené une augmentation astronomique des taxes municipales. En 1954, les taxes municipales et scolaires s'élevaient à \$242. En 1966, elles s'élevaient à \$34,112, ce qui fait une augmentation d'environ 13,600%. En 1968, les taxes municipales et scolaires sur ces propriétés s'élevaient à \$89,629, soit une augmentation de plus de 250% sur le chiffre de 1966. En 1970, les taxes s'élevaient à \$105,000. Vu l'augmentation inquiétante des taxes municipales, il n'était plus rentable de conserver des terrains dans ce secteur en vue d'une éventuelle expansion. Tel était le second motif de la vente.

A la lumière de ces faits, j'estime que l'appellante s'est acquittée de la responsabilité de démontrer que les terrains vacants ont été conservés dans l'attente raisonnable d'une expansion qui permettrait de les utiliser. Ceci étant, il en résulte que le paiement des taxes municipales et scolaires constitue une dépense à compte de revenus et donc engagée dans le but de gagner ou de produire un revenu au sens de l'article 12(1)a).

Les appels sont donc accueillis, avec dépens à la charge de l'intimé.