

T-2027-79

T-2027-79

Brooke Bond Foods Ltd. (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Decary J.—Montreal, January 19 and February 15, 1983.

Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from reassessment — Plaintiff proposing to build head office in Sheridan Park Research Community — Outlays for plans and specifications required by Ontario Development Corp., and soil analysis of site — Community vetoing project because insufficient research space provided — Expenses capital not current — Related to creation of capital property — Plans and specifications having value — Abandonment of project not altering nature of expenses — Not part of constant evaluation of business resources nor otherwise usual outlays of business consisting in income-production from building — Certain “nothings” formerly excluded from cost of depreciable property made deductible under “eligible capital property” provisions of 1972 amendments — Soil-analysis expenditures made to determine site’s suitability so deductible under s. 20(1)(dd) — Plans and specifications prepared after decision as to suitability and not figuring in Community’s decision so costs thereof eligible capital expenditures and deductible under s. 20(1)(b) — Appeal allowed in part — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 14(5)(a),(b), 18(1)(a),(b),(c), 20(1)(a),(b),(dd), 54(d) (French version rep. and sub. S.C. 1976-77, c. 4, s. 77 (Item 5)).

The plaintiff corporation wished to construct a head-office building in the Sheridan Park Research Community. Before it could do so, it had to submit plans and specifications for the building to the Ontario Development Corporation, and obtain the approval of the Community. The plans and specifications were duly, and carefully, prepared. Moreover, a soil analysis of the proposed site was performed. The Community, however, would not consent to construction, because an insufficient portion of the building’s space was to be devoted to scientific research. Consequently, the building was not erected.

The Minister issued a reassessment in which the monies spent on the plans and specifications and on the soil analysis were treated as a capital outlay—more particularly, as an outlay deductible under paragraph 20(1)(b) as a cumulative eligible capital amount. The plaintiff appealed, maintaining that the monies constituted current expenses. In the alternative, it argued that if the sums spent were in fact capital outlays,

Brooke Bond Foods Ltd. (demanderesse)

c.

a

La Reine (défenderesse)

Division de première instance, juge Decary—Montréal, 19 janvier et 15 février 1983.

b

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d’une nouvelle cotisation — La demanderesse se proposait de construire son siège social dans le Sheridan Park Research Community — Sommes dépensées pour les plans et devis requis par l’Ontario Development Corp. et pour l’étude du sol — Le Sheridan Park Research Community («l’organisme») a rejeté le projet parce que la demanderesse ne consacrait pas suffisamment d’espace à la recherche scientifique — Il s’agit de dépenses en capital, non de dépenses courantes — Les dépenses se rattachent à la création d’un bien en immobilisations — Les plans et devis avaient une valeur certaine — L’abandon du projet ne change pas la nature des dépenses — Les dépenses ne faisaient pas partie d’une évaluation constante des ressources de l’entreprise, elles n’étaient pas non plus des dépenses habituelles d’une entreprise consistant à tirer un revenu de l’immeuble — Certaines dépenses («nothings») autrefois exclues du coût d’un bien amortissable sont maintenant déductibles en vertu des dispositions des modifications de 1972 sur les «biens en immobilisations admissibles» — Les dépenses faites pour l’étude du sol en vue de déterminer si l’emplacement convenait ou non sont déductibles en vertu de l’art. 20(1)(dd) — Les plans et devis ont été réalisés après que la société eut arrêté sa décision quant à savoir si l’emplacement convenait ou non et n’ont pas été pris en compte dans la décision de l’organisme, de sorte que leurs coûts sont des dépenses en immobilisations admissibles et peuvent être déduits en vertu de l’art. 20(1)(b) — Appel accueilli en partie — Loi de l’impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 14(5)(a),(b), 18(1)(a),(b),(c), 20(1)(a),(b),(dd), 54(d) (version française abrogée et remplacée par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 77 (Item 5)).

d

e

f

g

h

i

La société demanderesse souhaitait construire son siège social dans le Sheridan Park Research Community. Mais elle devait auparavant soumettre des plans et devis de l’immeuble à l’Ontario Development Corporation et recevoir l’approbation du Sheridan Park Research Community («l’organisme»). Les plans et devis ont été effectivement réalisés et préparés avec soin. De plus, la société a fait effectuer une étude du sol de l’emplacement projeté. L’organisme, toutefois, a refusé d’approuver la construction parce que la demanderesse n’aurait pas consacré suffisamment d’espace à la recherche scientifique dans l’immeuble. Par conséquent, l’immeuble n’a pas été construit.

Le Ministre a délivré une nouvelle cotisation dans laquelle les sommes dépensées pour les plans et devis et pour l’étude du sol ont été considérées comme des dépenses en capital et, plus particulièrement, comme une dépense déductible en vertu de l’alinéa 20(1)(b) à titre de montant admissible des immobilisations cumulatives. La demanderesse interjette appel et prétend que ces sommes constituent des dépenses courantes. Subsidiari-

then they were site-investigation expenses deductible under paragraph 20(1)(dd).

Held, the appeal should be allowed in part and dismissed in part.

If the building had been constructed, the expenses in question would (as the parties agree) have formed part of its capital cost. They related to the creation of a capital property, and the plans and specifications which they yielded had value; hence they were payments on account of capital. The abandonment of the project does not alter the nature of the expenses. The plaintiff was not in the business of purchasing and selling real estate, and did not regard the proposed building as a substantive element of such a business. Nor was the plaintiff interested in renting out the building. It had no intention of generating income from the building by either of these direct means; and the expenditures at issue were not the current or usual outlays involved in the realization of such an intention. In particular, they were not expenses attendant upon a constant evaluation of resources, such as might occur in the carrying-on of a real-estate or other business. They related instead to a one-shot assessment of the plaintiff's needs with respect to a head office.

Until 1972, the *Income Tax Act* did not allow any deduction in respect of special capital outlays that were not included in the cost of depreciable property, and such outlays were therefore referred to as "nothings". The treatment accorded them was, however, considerably altered by the 1972 amendments, which made certain of these expenditures deductible under the provisions governing "eligible capital property".

All of the expenses in question are, *prima facie*, within the ambit of those provisions; but to be considered an "eligible capital expenditure", a capital outlay must be deductible neither under the capital cost allowance sections, nor under certain other provisions of the Act. Paragraph 20(1)(dd) is one of those other provisions, and the plaintiff is correct in his contention that the monies spent on the soil analysis are within its scope. The balance of the plaintiff's expenditures, though, were not made with a view to determining the site's suitability. The plaintiff had already arrived at the conclusion that the site was very suitable for it—had done so independently of and prior to the preparation of the plans and specifications. The issue which really confronted the plaintiff was whether its projected operations suited the Community. Furthermore, in the final analysis, the plans and specifications did not figure in the Community's decision on that point.

It follows that, while the expenses relating to the soil analysis are deductible under paragraph 20(1)(dd), those incurred in drawing up the plans and specifications are not. The latter are instead deductible under paragraph 20(1)(b).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Siscoe Gold Mines Ltd. v. Minister of National Revenue, [1945] Ex.C.R. 257; 2 DTC 749; *Queen & Metcalfe*

rement, elle allègue que si les sommes dépensées étaient réellement des dépenses en capital, alors elles constituent des dépenses à l'égard de recherches relatives à l'emplacement et sont déductibles en vertu de l'alinéa 20(1)dd).

Jugement: l'appel est accueilli en partie.

Si l'immeuble avait été construit, les dépenses en cause auraient (comme en conviennent les parties) fait partie du coût en capital de l'immeuble. Elles se rattachent à la création d'un bien en immobilisations, et les plans et devis réalisés avaient une valeur; par conséquent il s'agit de paiements à titre de capital. L'abandon du projet ne change pas la nature de ces dépenses. La demanderesse n'était pas une entreprise de transactions immobilières et ne considérait pas l'immeuble envisagé comme un élément important d'une telle entreprise. La demanderesse n'était pas intéressée à le louer. Elle n'avait pas l'intention d'en tirer un revenu par l'un ou l'autre de ces moyens directs, et les dépenses en cause n'étaient pas des dépenses courantes ou habituelles qu'entraîne la réalisation d'une telle intention. Plus précisément, il ne s'agit pas de dépenses qui vont de pair avec une évaluation constante des ressources, comme cela est susceptible d'arriver dans l'exploitation d'une entreprise immobilière ou autre. Les dépenses se rapportaient plutôt à une évaluation unique des besoins relatifs à son siège social.

Jusqu'en 1972, la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne permettait pas une déduction relative à des dépenses spéciales en capital qui n'entraient pas dans le coût d'un bien amortissable et ces dépenses étaient par conséquent considérées comme des "nothings". Toutefois, les modifications de 1972, qui rendent certaines de ces dépenses déductibles en vertu des dispositions qui régissent les «biens en immobilisations admissibles» ont considérablement changé le régime qui s'y rapporte.

À première vue, toutes les dépenses en litige en l'espèce sont visées par ces dispositions; mais pour être considérée comme une «dépense en immobilisations admissible», une dépense en capital ne doit pas être déductible en vertu des articles sur l'allocation du coût en capital, ni en vertu de certaines autres dispositions de la Loi. L'alinéa 20(1)dd) est une de ces autres dispositions, et la demanderesse a raison lorsqu'elle prétend que les sommes dépensées relativement à l'étude du sol sont visées par cet alinéa. Le reste des dépenses de la demanderesse, toutefois, n'avait rien à voir avec la question de savoir si l'emplacement convenait ou non. La demanderesse avait déjà conclu sans l'aide des plans et devis et avant même qu'ils soient réalisés que l'emplacement lui convenait parfaitement. Le véritable problème pour la demanderesse était plutôt de savoir si les opérations qu'elle envisageait convenaient à l'organisme. En outre, les plans et devis n'ont finalement pas été pris en compte dans la décision de l'organisme sur cette question.

Par conséquent, les dépenses se rapportant à l'étude du sol sont déductibles en vertu de l'alinéa 20(1)dd), mais celles faites pour la réalisation des plans et devis ne le sont pas. Elles sont plutôt déductibles en vertu de l'alinéa 20(1)b).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Siscoe Gold Mines Ltd. v. Minister of National Revenue, [1945] R.C.É. 257; 2 DTC 749; *Queen & Metcalfe*

Carpark Limited v. Minister of National Revenue (1973), 74 DTC 6007 (F.C.T.D.).

DISTINGUISHED:

Bowater Power Company Limited v. Minister of National Revenue, [1971] F.C. 421; 71 DTC 5469; [1971] C.T.C. 818 (T.D.); *Pigott Investments Limited v. Her Majesty the Queen*, [1973] CTC 693; 73 DTC 5507 (F.C.T.D.); *Minister of National Revenue v. Freud*, [1969] S.C.R. 75; 68 DTC 5279.

REFERRED TO:

Collins v. Joseph Adamson and Co. (1937), 21 T.C. 400 (Eng. K.B.); *Henderson v. Meade-King Robinson & Co., Ltd.* (1938), 22 T.C. 97 (Eng. K.B.); *Sherbrooke Street Realty Corporation v. Minister of National Revenue* (1951), 51 DTC 105 (T.A.B.); *Afrukhteh v. Minister of National Revenue* (1972), 73 DTC 12 (T.R.B.); *International Nickel Company of Canada Limited v. Minister of National Revenue* (1969), 69 DTC 5092 (Ex. Ct.); *Oriole Park Fairways Limited v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 537 (T.A.B.).

COUNSEL:

L. J. Giroux for plaintiff.
R. Roy for defendant.

SOLICITORS:

Bronstetter, Wilkie, Penhale, Donovan, Giroux & Charbonneau, Montreal, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following is the English version of the reasons for judgment rendered by

DECARY J.: The fundamental issue in this case is as follows:

(a) whether the expense is a current expense of plaintiff, making the amount deductible under paragraph 18(1)(a) of the Act [*Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)], or whether the expense is a payment on account of capital, which would bring paragraph 18(1)(b) into play and prevent it from being deducted except as expressly permitted by Part I of the Act;

(b) if the expense is a capital outlay, there then arises the issue of whether the amount is deductible under paragraph 20(1)(b) of the Act, as in the assessment, or under paragraph 20(1)(dd) of the Act, as plaintiff maintains.

Carpark Limited c. Le ministre du Revenu national (1973), 74 DTC 6007 (C.F. 1^{re} inst.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Bowater Power Company Limited c. Le ministre du Revenu national, [1971] C.F. 421; 71 DTC 5469; [1971] C.T.C. 818 (1^{re} inst.); *Pigott Investments Limited c. Sa Majesté la Reine*, [1973] CTC 693; 73 DTC 5507 (C.F. 1^{re} inst.); *Minister of National Revenue v. Freud*, [1969] R.C.S. 75; 68 DTC 5279.

DÉCISIONS CITÉES:

Collins v. Joseph Adamson and Co. (1937), 21 T.C. 400 (K.B. Angl.); *Henderson v. Meade-King Robinson & Co., Ltd.* (1938), 22 T.C. 97 (K.B. Angl.); *Sherbrooke Street Realty Corporation v. Minister of National Revenue* (1951), 51 DTC 105 (C.A.I.); *Afrukhteh v. Minister of National Revenue* (1972), 73 DTC 12 (C.R.I.); *International Nickel Company of Canada Limited v. Minister of National Revenue* (1969), 69 DTC 5092 (C. de l'É.); *Oriole Park Fairways Limited v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 537 (C.A.I.).

AVOCATS:

L. J. Giroux pour la demanderesse.
R. Roy pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Bronstetter, Wilkie, Penhale, Donovan, Giroux & Charbonneau, Montréal, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Voici les motifs du jugement rendus en français par

LE JUGE DECARY: L'objet fondamental du litige est de déterminer:

a) si la dépense est une dépense courante de la demanderesse ce qui rend le montant déductible en vertu de l'alinéa 18(1)a) de la Loi [*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)] ou bien si la dépense est un paiement à titre de capital ce qui entraîne l'application de l'alinéa 18(1)b) et en empêche la déduction sauf ce qui est expressément permis par la Partie I de la Loi;

b) si la dépense est de nature capital, se pose alors la question de savoir si le montant est déductible soit en vertu de l'alinéa 20(1)b) de la Loi comme le fait la cotisation soit en vertu de l'alinéa 20(1)dd) de la Loi comme le soutient la demanderesse.

Defendant alleges that the expense constitutes a payment on account of capital. The parties agree that if the building had been constructed as planned, the expense in question would have been part of the capital cost of the building. This is how plaintiff treated the expense in its financial statements before the project was abandoned.

The fact the project was abandoned does not alter the nature of the expense, which remains an outlay on account of capital. As Thorson P. of the Exchequer Court wrote in *Siscoe Gold Mines Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1945] Ex.C.R. 257; 2 DTC 749, at page [266 Ex.C.R.]:

The fact that it was decided to abandon the option and not to acquire the [mining] claims cannot change the character of the disbursements. They were losses incurred in connection with a capital venture . . . I think it is clear that an expenditure incurred for the purpose of enabling a taxpayer to decide whether a capital asset should be acquired is an outlay or payment on account of capital . . .¹

Counsel for the plaintiff relied on the judgments of Noël A.C.J. in *Bowater Power Company Limited v. Minister of National Revenue*, [1971] F.C. 421; 71 DTC 5469; [1971] C.T.C. 818 (T.D.), and *Pigott Investments Limited v. Her Majesty the Queen*, [1973] CTC 693; 73 DTC 5507 (F.C.T.D.). We are of the view, with respect, that the facts of these two cases are very different from those in the case at bar.

In *Bowater*, the company operated an electricity development and marketing business. As appears from the reasons, this type of business involved a constant evaluation not only of the energy resources available but also of development methods. In the case at bar the situation was entirely different as regards the building that was planned to be constructed. Plaintiff was not at all involved in the purchase and sale of real property and was not trying to generate income by renting the building. *Bowater Power Company Limited* continually evaluated the energy resources available and the

¹ See also, to the same effect: *Collins v. Joseph Adamson and Co.* (1937), 21 T.C. 400 (Eng. K.B.), at page 408; *Henderson v. Meade-King Robinson & Co., Ltd.* (1938), 22 T.C. 97 (Eng. K.B.), at page 105; *Sherbrooke Street Realty Corporation v. Minister of National Revenue* (1951), 51 DTC 105 (T.A.B.). By analogy, see also *Afrukhteh v. Minister of National Revenue* (1972), 73 DTC 12 (T.R.B.).

La défenderesse allègue que la dépense constitue un paiement à titre de capital. Les parties s'entendent pour dire que si l'édifice avait été construit tel que projeté, la dépense en cause aurait fait partie du coût en capital de l'édifice. C'est d'ailleurs de cette façon que la demanderesse a traité la dépense dans ses états financiers avant que le projet soit abandonné.

Le fait de l'abandon de projet ne change pas la nature de la dépense qui demeure une somme déboursée à titre de capital. Comme l'écrit le président Thorson de la Cour de l'Échiquier dans *Siscoe Gold Mines Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1945] R.C.É. 257; 2 DTC 749, à la page [266 R.C.É.]:

[TRADUCTION] Le fait qu'on ait décidé d'abandonner l'option et de ne pas acheter les claims [miniers] ne peut changer le caractère des sommes dépensées. Il s'agissait de pertes relatives à un capital-risque . . . Selon moi, il est évident qu'une dépense faite pour permettre à un contribuable de décider s'il doit acquérir ou non une valeur immobilisée constitue un débours ou un paiement à titre de capital . . .¹

Le procureur de la demanderesse a invoqué les jugements de l'honorable juge en chef adjoint Noël dans *Bowater Power Company Limited c. Le ministre du Revenu national*, [1971] C.F. 421; 71 DTC 5469; [1971] C.T.C. 818 (1^{re} inst.), et *Pigott Investments Limited c. Sa Majesté la Reine*, [1973] CTC 693; 73 DTC 5507 (C.F. 1^{re} inst.). Nous croyons respectueusement que les faits dans ces deux affaires sont très différents de ceux de l'espèce.

Dans l'affaire *Bowater*, la compagnie exploitait une entreprise de développement et de mise en marché d'électricité. Tel qu'il appert des motifs, ce genre d'entreprise implique qu'on évalue constamment non seulement les ressources énergétiques disponibles mais aussi les méthodes d'exploitation. Dans l'espèce présentement devant la Cour, la situation était tout autre en ce qui concerne l'édifice qu'on projetait de construire. En effet, la demanderesse n'était pas du tout impliquée dans l'achat et la vente de biens immeubles et elle ne cherchait pas à générer du revenu en louant l'édi-

¹ Voir aussi, au même effet: *Collins v. Joseph Adamson and Co.* (1937), 21 T.C. 400 (K.B. Angl.), à la page 408; *Henderson v. Meade-King Robinson & Co., Ltd.* (1938), 22 T.C. 97 (K.B. Angl.), à la page 105; *Sherbrooke Street Realty Corporation v. Minister of National Revenue* (1951), 51 DTC 105 (C.A.I.). Par analogie, voir aussi *Afrukhteh v. Minister of National Revenue* (1972), 73 DTC 12 (C.R.I.).

expenses incurred were current in nature. The situation is entirely different in the case at bar; the expenses in question are not current or usual. Plaintiff evaluated its needs with respect to its head office only once, when it incurred the expenses in question.

Similar comments apply, with respect, to the same Judge's judgment in *Pigott Investments Limited*. In that case the company operated a construction business. As the Judge wrote, at page 5514 [DTC] (page 702 CTC):

... the benefit sought by the payments made was sought by Pigott and for Pigott was not of a capital nature but rather of a revenue nature to Pigott's construction business and, therefore, the expenses are deductible.

Noël A.C.J. applied *Minister of National Revenue v. Freud*, [1969] S.C.R. 75; 68 DTC 5279, where the facts, we respectfully believe, have nothing to do with the case currently before the Court.

The facts in these two cases can therefore be distinguished from the facts in the case at bar. To our knowledge there is no judgment to the effect that the cost of plans and specifications for the construction of a building constitutes a current expense if the building is not constructed.

The treatment reserved for special outlays that are not included in the cost of depreciable property under the Act was altered considerably by the provisions added to the *Income Tax Act* in 1972 [S.C. 1970-71-72, c. 63]. Under the old Act such expenses were commonly referred to as "nothings" because they did not qualify for any deduction in computing income.

At present certain such capital outlays are deductible under the provisions governing "eligible capital property". Such property is defined in paragraph 54(d) of the Act [French version rep. and sub. S.C. 1976-77, c. 4, s. 77 (Item 5)] as "any property, 1/2 of any amount payable to the taxpayer as consideration for the disposition of which would, if he disposed of the property, be an

edifice. La Bowater Power Company Limited évaluait de façon constante les ressources énergétiques disponibles et les dépenses faites étaient de nature courante. La situation est tout autre dans l'espèce; les dépenses en cause ne sont pas courantes ou habituelles. La demanderesse n'a évalué ses exigences en ce qui concerne son bureau chef qu'une seule fois, soit celle qui a occasionné les dépenses en litige.

Des commentaires semblables s'appliquent, respectueusement, au jugement du même juge dans *Pigott Investments Limited*. Dans cette affaire la compagnie exploitait une entreprise de construction. Comme l'écrit le juge, à la page 5514 [DTC] (page 702 CTC):

... c'est à Pigott que devait aller l'avantage escompté dans les paiements en question et pour celle-ci ces dépenses n'étaient pas des dépenses de capital mais plutôt des dépenses de revenu imputables à l'entreprise de construction de Pigott et par conséquent, ces dépenses sont déductibles.

L'honorable juge en chef adjoint Noël applique le jugement *Minister of National Revenue v. Freud*, [1969] R.C.S. 75; 68 DTC 5279, où les faits, croyons-nous respectueusement, n'ont rien à voir avec la cause présentement devant la Cour.

Les faits de ces deux affaires se distinguent donc des faits de l'espèce. À notre connaissance, il n'existe pas de jugement à l'effet que le coût de plans et devis pour la construction d'un édifice constitue une dépense courante si l'édifice n'est pas construit.

Le traitement réservé aux dépenses de nature capital qui n'entrent pas dans le coût d'un bien dépréciable en vertu de la Loi a été considérablement modifié par les dispositions ajoutées à la Loi de l'impôt qui sont entrées en vigueur en 1972 [S.C. 1970-71-72, chap. 63]. Sous l'ancienne Loi de telles dépenses étaient communément qualifiées de «nothings» en raison du fait qu'elles ne donnaient droit à aucune déduction dans le calcul du revenu.

À l'heure actuelle, certaines de ces dépenses de nature capital peuvent être déduites sous le régime régissant les «biens en immobilisations admissibles». Un tel bien est défini à l'alinéa 54d) de la Loi [version française abrogée et remplacée par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 77 (Item 5)] qui stipule qu'il s'agit de «tous biens dont la disposition, s'il y avait disposition, se traduirait par le paiement au

eligible capital amount in respect of a business within the meaning given that expression in subsection 14(1)".

Section 14 of the Act provides for the creation of an account called "cumulative eligible capital". This account is composed of "1/2 of the aggregate of the eligible capital expenditures" (paragraph 14(5)(a)).

"Eligible capital expenditure" is defined in paragraph 14(5)(b). It means the portion of any outlay or expense made or incurred by a taxpayer on account of capital for the purpose of gaining or producing income from his business. A capital expenditure will be regarded as an "eligible capital expenditure" only if it is not an outlay or expense (14(5)(b)(i)):

that would be deductible but for any provision of the Act limiting the quantum of the deduction. This provision implies that an amount deductible under paragraph 20(1)(a) is excluded (the words "otherwise than under paragraph 20(1)(b)" were added because 20(1)(b) limits the quantum but this is precisely what was intended with respect to the "cumulative eligible capital" account); or

that would not be deductible under the provisions of the Act. This would apply, for example, to a paragraph 18(1)(c) deduction (the words "other than paragraph 18(1)(b)" were added because the draftsman wished specifically to provide for capital outlays under paragraph 18(1)(b) that would not otherwise be deductible by creating the "cumulative eligible capital" account).

An "eligible capital expenditure" is thus a capital outlay that is not deductible under the Act either under the capital cost allowance provisions or under the provisions of section 20, for example. Thus if the outlays in question constituted amounts deductible under paragraph 20(1)(dd) they would not constitute "eligible capital expenditures" even if the expense was otherwise capital in nature.

contribuable de toute somme dont la moitié constituerait le montant en immobilisations admissible à l'égard d'une entreprise, au sens donné à cette expression dans le paragraphe 14(1)».

^a L'article 14 de la Loi prévoit la création d'un compte appelé «montant admissible des immobilisations cumulatives». Ce compte est composé de «la moitié du total des dépenses en immobilisations admissibles» (alinéa 14(5)a)).

^b La «dépense en immobilisations admissible» est définie à l'alinéa 14(5)b). Elle signifie la partie de tout débours ou de toute dépense qu'un contribuable a fait sous forme d'immobilisations (*on account of capital*) dans le but de tirer un revenu de son entreprise. La dépense de nature capital ne sera toutefois considérée comme étant une «dépense en immobilisations admissible» que s'il ne s'agit pas d'un débours ou d'une dépense (14(5)b)(i)):

^c qui serait déductible sans les dispositions de la présente Loi limitant le quantum de la déduction. Cette disposition implique qu'un montant déductible sous l'alinéa 20(1)a) est exclu. (Les mots «autrement qu'en vertu de l'alinéa 20(1)b)» ont été ajoutés parce que 20(1)b) limite le quantum de la dépense mais c'est justement ce que le législateur voulait faire à l'égard du compte «montant admissible des immobilisations cumulatives»); ou

^d qui ne serait pas déductible en vertu de dispositions de la Loi. Cela viserait, par exemple, la déduction de l'alinéa 18(1)c). (Les mots «autres que celles de l'alinéa 18(1)b)» ont été ajoutés parce que le législateur voulait justement tenir compte des dépenses de nature capital de l'alinéa 18(1)b) qui ne seraient pas déductibles par ailleurs en créant le compte «montant admissible des immobilisations cumulatives».)

^e La «dépense en immobilisations admissible» est donc une dépense de nature capital qui n'est pas déductible en vertu des dispositions de la Loi ni selon le régime de l'allocation du coût en capital ni selon les dispositions de l'article 20 par exemple. Ainsi, si les débours en cause constituaient des montants déductibles en vertu de l'alinéa 20(1)dd), ils ne constitueraient pas des «dépenses en immobilisations admissibles» même si la dépense est par ailleurs de nature capital.

It follows that some of the former "nothings" can now be deducted in computing a taxpayer's income under the "eligible capital property" provisions.² It is clear that the outlays in question constitute such property. The amounts are payments on account of capital because they relate to the creation of a capital property and because the plans and specifications that were prepared had a certain value, as the witness McDiarmid clearly stated. If plaintiff had decided to construct a building these plans could have been used since they had been prepared carefully. The witness explained that there had been up to seven revisions of these documents.³

With respect to plaintiff's argument based on paragraph 20(1)(dd) of the Act, finally, we are of the view that this provision applies only to the amounts paid for investigating the suitability of the site. As Sweet D.J. wrote in *Queen & Metcalfe Carpark Limited v. Minister of National Revenue* (1973), 74 DTC 6007 (F.C.T.D.), at page 6013:

... it is the suitability of the site which is to be investigated not a building to be erected on the site.

In the case at bar the evidence adduced showed that a sum of \$625 was paid by Dominion Bridge Co. Ltd. to a firm specializing in soil analyses to conduct such a study. This sum of \$625 is therefore deductible under paragraph 20(1)(dd) of the Act and the appeal should be allowed with respect to this amount.

The remainder of the amount was paid for the preparation of plans and specifications for the building.⁴ Even though plaintiff had to submit plans and specifications to the Ontario Development Corporation and receive approval from the

² See *International Nickel Company of Canada Limited v. Minister of National Revenue* (1969), 69 DTC 5092 (Ex. Ct.), at pages 5094 and 5095, for an example of capital outlays that would probably constitute an "eligible capital expenditure" under section 14 of the Act.

³ See *Oriole Park Fairways Limited v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 537 (T.A.B.), at page 540, for an example of a case where the outlays for architects' fees were regarded as being capital in nature.

⁴ See *Queen & Metcalfe Carpark Limited*, at page 6013, where the Judge disallowed the amount spent on preparing plans and specifications under item 4.

Il s'ensuit que certains des anciens «nothings» peuvent maintenant être déduits dans le calcul du revenu du contribuable sous le régime relatif aux «biens en immobilisations admissibles»². Il est clair que les débours en cause constituent un tel bien. Les sommes déboursées sont des paiements à titre de capital parce que d'une part elles se rattachent à la création d'un bien de nature capital et, d'autre part, les plans et devis qui furent réalisés avaient une valeur certaine comme l'a clairement dit le témoin McDiarmid. Si la demanderesse avait décidé de construire un édifice, ces plans auraient pu être utilisés car on les avait préparés avec soin. Le témoin a expliqué qu'il y a eu jusqu'à sept révisions de ces documents³.

Finalement, en ce qui concerne la prétention de la demanderesse fondée sur l'alinéa 20(1)dd) de la Loi, nous croyons que cette disposition ne vise que les sommes payées pour déterminer si l'emplacement convenait ou non. Comme l'écrit le juge suppléant Sweet dans *Queen & Metcalfe Carpark Limited c. Le ministre du Revenu national* (1973), 74 DTC 6007 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 6013:

... la recherche porte sur la convenance de l'emplacement et non sur le bâtiment qui doit y être construit.

Dans l'espèce, la preuve faite a démontré qu'un montant de 625 \$ fut versé par Dominion Bridge Co. Ltd. à une firme spécialisée en la matière pour effectuer une étude du sol. Ce montant de 625 \$ est donc déductible en vertu de l'alinéa 20(1)dd) de la Loi et l'appel devrait être accueilli quant à ce montant.

Pour ce qui concerne le reste du montant, il fut payé pour la réalisation des plans et devis de l'édifice⁴. Même si la demanderesse devait soumettre des plans et devis à l'Ontario Development Corporation et recevoir l'approbation du Sheridan

² Voir *International Nickel Company of Canada Limited v. Minister of National Revenue* (1969), 69 DTC 5092 (C. de l'É.), aux pages 5094 et 5095, pour un exemple de dépenses de nature capital qui pourraient probablement constituer «une dépense en immobilisations admissible» sous l'article 14 de la Loi.

³ Voir *Oriole Park Fairways Limited v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 537 (C.A.I.), à la page 540, pour un exemple d'un cas où les débours pour honoraires d'architectes furent considérés de nature capital.

⁴ Voir *Queen & Metcalfe Carpark Limited*, à la page 6013, où le juge exclut le montant dépensé pour la préparation de plans et devis à l'item 4.

Sheridan Park Research Community before the Ontario Development Corporation would agree to sell, this procedure had nothing to do with the issue of the site's suitability. According to the evidence, plaintiff was very keen to build its head office on the lot, which could not have been more suitable for it. The site was located in a prestigious area. Furthermore, it was easily accessible from downtown Toronto or from the Toronto airport, it was close to attractive residential neighbourhoods, it was an ideal size and, finally, it was very reasonably priced compared with other sites considered.

The stumbling-block in the way of the construction project was the Sheridan Park Research Community's insistence that the part of the building that was to be used by the executive personnel and the administration and financial and accounting services staff not exceed 33½ per cent of the building. This requirement was designed to protect the distinctive character of Sheridan Park, whose primary function was to promote scientific research and development.

In the final analysis the plans and specifications played no part in the refusal to allow plaintiff to construct its building in Sheridan Park. The determining factor was the fact that plaintiff was not devoting sufficient space to scientific research.

Moreover, we are of the view that the problem was not determining whether the site was suitable for plaintiff. The issue was rather whether the operations plaintiff wished to carry out suited the Sheridan Park Research Community.

We are of the opinion that plaintiff cannot avail itself of the provisions of paragraph 20(1)(dd) to deduct the sum in question except for the amount of \$625.

For these reasons we are of the view that the appeal should be allowed in part and the reassessment referred back to the Minister so that he may issue a reassessment allowing plaintiff to deduct the sum of \$625 in computing its income under paragraph 20(1)(dd), but for the remainder, namely \$52,935 less \$625, or \$52,310, the assessment should be upheld, with costs against plaintiff.⁵

⁵ See *Queen & Metcalfe Carpark Limited*, *supra*, at page 6014.

Park Research Community avant que l'Ontario Development Corporation accepte de vendre, cette procédure n'avait rien à voir avec la question de savoir si l'emplacement convenait ou non. En effet, selon la preuve, la demanderesse était très désireuse de construire son bureau chef sur le terrain qui n'aurait pas pu lui être plus convenable. L'emplacement était situé dans un endroit prestigieux. De plus, il était d'accès facile depuis le centre-ville de Toronto ou depuis l'aéroport de cette ville, il était situé à proximité de quartiers résidentiels attrayants, il était d'une superficie idéale et finalement son coût était des plus avantageux à comparer avec d'autres emplacements considérés.

La pierre d'achoppement du projet de construction fut l'insistance du Sheridan Park Research Community pour que la partie de l'édifice destinée à abriter le personnel exécutif ainsi que le personnel se consacrant à l'administration et aux services financiers et comptables n'exécède pas 33½ % de l'édifice. Cette exigence visait à protéger le caractère distinctif du Sheridan Park dont la vocation première était de favoriser la recherche scientifique et le développement.

Les plans et devis n'ont finalement joué aucun rôle dans le refus de permettre l'installation de la demanderesse dans le Sheridan Park. Le facteur déterminant fut le fait que la demanderesse ne consacrait pas suffisamment d'espace à la recherche scientifique.

Par ailleurs, nous croyons que le problème n'était pas de savoir si l'emplacement convenait à la demanderesse. La question était plutôt de savoir si les opérations que la demanderesse voulait effectuer convenaient au Sheridan Park Research Community.

Nous sommes d'opinion que la demanderesse ne peut se prévaloir des dispositions de l'alinéa 20(1)dd) pour déduire la somme en litige sauf en ce qui concerne le montant de 625 \$.

Pour ces motifs, nous croyons que l'appel devrait être accueilli en partie et la nouvelle cotisation déférée au Ministre pour qu'il émette une nouvelle cotisation permettant à la demanderesse de déduire la somme de 625 \$ dans le calcul de son revenu en vertu de l'alinéa 20(1)dd) mais pour le reste, à savoir 52 935 \$ moins 625 \$, soit 52 310 \$, la cotisation devrait être maintenue, avec frais contre la demanderesse⁵.

⁵ Voir *Queen & Metcalfe Carpark Limited*, précité, à la page 6014.