

T-6075-79

T-6075-79

The Queen (Plaintiff)

v.

Hampton Golf Club Limited (Defendant)

INDEXED AS: CANADA v. HAMPTON GOLF CLUB LTD.

Trial Division, McNair J.—Saint John, New Brunswick, May 21; Ottawa, October 1, 1986.

Income tax — Income calculation — Capital cost allowance — Golf club greens and tees not depreciable assets within meaning of Act — Neither “structures” within Class 3 of Regulations nor “similar surface construction” within Class 1 — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 18(1)(b), 20(1)(a),(aa) — Income Tax Regulations, SOR/54-682, ss. 1100(1)(a)(i),(iii) (as am. by SOR/69-503, s. 1), 1102(2), Schedule B, Classes 1, 3, 8 (as am. by SOR/72-273, s. 1; 73-324, s. 4; 73-684, s. 2) — Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945, ss. 1100(1)(a)(i),(iii), 1102(2), Schedule II, Classes 1, 3, 8 — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, s. 26(4) — Companies Act, R.S.N.B. 1952, c. 33, class 4 — Finance (1909-10) Act, 1910, 10 Edw. 7, c. 8, s. 25(2) (U.K.) — Assessment Act, S.N.B. 1965-66, c. 110 — The Plant and Machinery (Valuation for Rating) Order, 1927, St. R. & O. 1927, No. 480.

Shortly after its incorporation in 1971, the defendant company started converting its land into an eighteen-hole golf course. For its 1974 and 1975 taxation years, the defendant claimed capital cost allowance on its greens and tees on the basis that they were structures within the meaning of paragraph 20(1)(a) of the *Income Tax Act* and subparagraphs 1100(1)(a)(i) and (iii) of the *Income Tax Regulations*, which refer to Classes 1 and 3 of Schedule B of the Regulations. The defendant also claimed the cost of preparing the fairways as landscaping expenses under paragraph 20(1)(aa) of the Act. The Minister disallowed the capital cost allowance on the greens and tees on the ground that they were not depreciable assets. He allowed 15 per cent of the total expense of preparing the fairways, greens and tees as landscaping expenses. The Tax Review Board allowed the capital cost allowance on the basis that the greens and tees were “similar surface construction” within the meaning of Class 1, but agreed with the allowance of 15 per cent for landscaping costs. The Crown appeals the decision on the depreciation aspect and the defendant cross-appeals by way of counterclaim in respect of landscaping costs and capital cost allowance.

Held, the plaintiff's appeal should be allowed and the defendant's cross-appeal by way of counterclaim should be disallowed.

La Reine (demanderesse)

c.

Hampton Golf Club Limited (défenderesse)

RÉPERTORIÉ: CANADA c. HAMPTON GOLF CLUB LTD.

b Division de première instance, juge McNair—Saint John (Nouveau-Brunswick), 21 mai; Ottawa, 1^{er} octobre 1986.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Allocation du coût en capital — Les verts et les tertres de départ d'un club de golf ne sont pas des biens amortissables au sens de la Loi — Ils ne constituent ni des “structures” au sens de la catégorie 3 du Règlement ni une “semblable construction en surface” au sens de la catégorie 1 — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 18(1)(b), 20(1)(a),(aa) — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/54-682, art. 1100(1)(a)(i),(iii) (mod. par DORS/69-503, art. 1), 1102(2), annexe B, catégories 1, 3, 8 (mod. par DORS/72-273, art. 1; 73-324, art. 4; 73-684, art. 2) — Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., chap. 945, art. 1100(1)(a)(i),(iii), 1102(2), annexe II, catégories 1, 3, 8 — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13, art. 26(4) — Companies Act, R.S.N.B. 1952, chap. 33, catégorie 4 — Finance (1909-10) Act, 1910, 10 Edw. 7, chap. 8, art. 25(2) (R.-U.) — Assessment Act, S.N.B. 1965-66, chap. 110 — The Plant and Machinery (Valuation for Rating) Order, 1927, St. R. & O. 1927, No. 480.

Peu de temps après sa constitution en 1971, la société défenderesse a entrepris de convertir son bien-fonds en un terrain de golf de dix-huit trous. Pour ses années d'imposition 1974 et 1975, la défenderesse a réclamé une allocation du coût en capital pour ses verts et tertres de départ pour le motif que ceux-ci constituaient des structures au sens de l'alinéa 20(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et des sous-alinéas 1100(1)(a)(i) et (iii) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, qui renvoient aux catégories 1 et 3 de l'annexe B des Règlements. La défenderesse a également réclamé, en vertu de l'alinéa 20(1)(aa) de la Loi, le coût de préparation des allées au titre de dépenses d'aménagement. Le Ministre a rejeté la demande d'allocation du coût en capital pour les verts et les tertres de départ parce qu'ils n'étaient pas des biens amortissables. Il a accordé, à titre de dépenses d'aménagement, quinze pour cent du coût total de préparation des allées, des verts et des tertres de départ. La Commission de révision de l'impôt a accordé une allocation du coût en capital parce que les verts et les tertres de départ constituaient une «semblable construction en surface» au sens de la catégorie 1, mais elle souscrit à l'octroi de quinze pour cent pour les coûts d'aménagement. La Couronne interjette appel de la décision pour ce qui est de l'amortissement, et la défenderesse forme un appel incident par voie de demande reconventionnelle à l'égard des coûts d'aménagement et de l'allocation du coût en capital.

Jugement: Il y a lieu d'accueillir l'appel de la demanderesse et de rejeter l'appel incident par voie de demande reconventionnelle interjeté par la défenderesse.

In essence, the question is whether the greens and tees are structural entities or land. In *M.N.R. et al. v. Plastibeton Inc.*, MacGuigan J., speaking for the majority of the Federal Court of Appeal in that case, set out three criteria for determining the existence of a structure: "(1) it must be built or constructed; (2) it must rest on or in the ground; (3) it must not be 'a part' of another structure". Applying these criteria and examining the wording of Class 3 leads to the conclusion that a "structure" is something in the nature of an artificially constructed entity that is separate and distinct from the land itself. In this case, the defendant's greens and tees are not so obviously artificial as to be readily distinguishable from the natural earth surroundings of the rest of the golf course. They are not separate and distinct from the land itself. Nor are they "similar surface constructions" within the meaning of Class 1.

As for the defendant's appeal against the 15 per cent deduction for landscaping costs, since the greens and tees are not structures within the meaning of Class 3, and since it was conceded at trial that the fairways are not structures within the meaning of Class 3, the amount allowed for landscaping costs is reasonable and proper.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

British Columbia Forest Products Ltd. v. Minister of National Revenue, [1972] S.C.R. 101; (1971), 71 DTC 5178; *Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. et al. v. The Queen*, [1978] 2 S.C.R. 612; (1978), 21 N.R. 73; *M.N.R. et al. v. Plastibeton Inc.*, [1986] 2 C.T.C. 211; 86 DTC 6400 (F.C.A.); reversing (1985), 85 DTC 5240 (F.C.T.D.).

CONSIDERED:

Cardiff Rating Authority and Cardiff Assessment Committee v. Guest Keen Baldwin's Iron and Steel Co., Ltd., [1949] 1 K.B. 385 (C.A.); *Inland Revenue Commissioners v. Smyth*, [1914] 3 K.B. 406; *Edinboro Co. v. U.S.*, 224 F.Supp. 301 (W.D. Pa.) (1963); *Acadian Pulp & Paper Ltd. v. Minister of Municipal Affairs* (1973), 6 N.B.R. (2d) 755 (C.A.).

REFERRED TO:

Moran & Son, Ltd. v. Marsland, [1909] 1 K.B. 744; *Hobday v. Nichol*, [1944] 1 All E.R. 302 (K.B.).

COUNSEL:

Paul Plourde and Bonnie F. Moon for plaintiff.
Robert G. Vincent for defendant.

SOLITICORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

La question est essentiellement de savoir si les verts et les tertres de départ sont des entités structurelles ou des biens-fonds. Dans l'arrêt *M.R.N. et autre c. Plastibeton Inc.*, le juge MacGuigan a, au nom de la majorité de la Cour d'appel fédérale, indiqué trois critères pour déterminer l'existence d'une structure: «1) elle doit être construite; 2) elle doit reposer sur ou dans le sol; 3) elle ne doit pas faire "partie" d'une autre structure». Compte tenu de ces critères et de ce qui est énuméré à la catégorie 3, on peut conclure qu'une «structure» est quelque chose de la nature d'une entité artificiellement construite qui est séparée et distincte du terrain lui-même. En l'espèce, les verts et les tertres de départ de la défenderesse ne sont pas manifestement artificiels au point de pouvoir être facilement distingués de l'environnement naturel du reste du terrain de golfe. Ils font corps avec le terrain lui-même. Ils ne constituent pas des «semblables constructions en surface» au sens de la catégorie 1.

Quant à l'appel formé par la défenderesse contre la déduction de quinze pour cent pour les frais d'aménagement, le montant accordé pour ceux-ci est raisonnable et approprié étant donné que les verts et les tertres de départ ne sont pas des structures au sens de la catégorie 3, et qu'il a été reconnu au procès que les allées ne sont pas des structures au sens de celle-ci.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

British Columbia Forest Products Ltd. c. Ministre du Revenu National, [1972] R.C.S. 101; (1971), 71 DTC 5178; *Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. et autre c. La Reine*, [1978] 2 R.C.S. 612; (1978), 21 N.R. 73; *M.R.N. et autre c. Plastibeton Inc.*, [1986] 2 C.T.C. 211; 86 DTC 6400 (C.A.F.); infirmant (1985), 85 DTC 5240 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Cardiff Rating Authority and Cardiff Assessment Committee v. Guest Keen Baldwin's Iron and Steel Co., Ltd., [1949] 1 K.B. 385 (C.A.); *Inland Revenue Commissioners v. Smyth*, [1914] 3 K.B. 406; *Edinboro Co. v. U.S.*, 224 F.Supp. 301 (W.D. Pa.) (1963); *Acadian Pulp & Paper Ltd. v. Minister of Municipal Affairs* (1973), 6 N.B.R. (2d) 755 (C.A.).

DÉCISIONS CITÉES:

Moran & Son, Ltd. v. Marsland, [1909] 1 K.B. 744; *Hobday v. Nichol*, [1944] 1 All E.R. 302 (K.B.).

AVOCATS:

Paul Plourde et Bonnie F. Moon pour la demanderesse.
Robert G. Vincent pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

McKelvey, Macaulay, Machum, Saint John, New Brunswick, for defendant.

McKelvey, Macaulay, Machum, Saint John (Nouveau-Brunswick), pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

McNAIR J.: There are two points involved in this action by way of appeal and cross-appeal. First and foremost is the question whether golf greens and tees are depreciable assets within the meaning of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)] and Regulations [*Income Tax Regulations*, SOR/54-682]. The second issue is whether landscaping expenses are properly deductible. The appeals are from a decision of the Tax Review Board dated August 27, 1979 whereby the defendant's appeal from assessments of income tax for the 1974 and 1975 taxation years were allowed in part. The hearing of the appeals is still a trial *de novo* where the matter in issue is the validity of the Minister's assessment.

The taxpayer claimed capital cost allowance on its greens and tees on the basis that they were structures within the meaning of the Act and Regulations and it claimed the cost of building the fairways as landscaping expenses. The Minister disallowed the capital cost allowance on the greens and tees by reason that they were not depreciable assets. He allowed 15 per cent of the total expense of building the fairways, greens and tees as landscaping expenses. The Tax Review Board allowed capital cost allowance on the greens and tees on the basis that they were property in the nature of "similar surface construction" within the meaning of Class 1 of Schedule B of the Regulations, but agreed with the allowance of 15 per cent for landscaping costs. The Crown appeals the decision on the depreciation aspect and the defendant cross-appeals by way of counterclaim in respect of landscaping costs and capital cost allowance, the contention regarding the latter being that the greens and tees are structures within the meaning of Class 3 of Schedule B.

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

LE JUGE McNAIR: La présente action, intentée par voie d'appel et d'appel incident, porte sur deux points. Il s'agit de savoir en tout premier lieu si les verts et les tertres de départ sont des biens amortissables au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)] et des Règlements [*Règlements de l'impôt sur le revenu*, DORS/54-682]. Il faut en second lieu déterminer si les dépenses d'aménagement sont déductibles. Appel est interjeté de la décision par laquelle la Commission de révision de l'impôt a, le 27 août 1979, accueilli en partie l'appel formé par la défenderesse contre les cotisations d'impôt sur le revenu établies pour les années d'imposition 1974 et 1975. L'audition des appels constitue toujours un procès *de novo* lorsque le point litigieux est la validité de la cotisation établie par le Ministre.

La contribuable a réclamé une allocation du coût en capital pour ses verts et tertres de départ pour le motif que ceux-ci constituaient des structures au sens de la Loi et des Règlements, et elle a réclamé le coût de construction des allées au titre de dépenses d'aménagement. Le Ministre avait rejeté la demande d'allocation du coût en capital pour les verts et tertres de départ parce qu'ils n'étaient pas des biens amortissables. Il avait accordé, à titre de dépenses d'aménagement, quinze pour cent du coût total de construction des allées, des verts et tertres de départ. La Commission de révision de l'impôt a accordé une allocation du coût en capital pour les verts et tertres de départ parce qu'ils étaient des biens de la nature d'une «semblable construction en surface» au sens de la catégorie 1 de l'annexe B des Règlements, mais elle a souscrit à l'octroi de quinze pour cent pour les coûts d'aménagement. La Couronne interjette appel de la décision pour ce qui est de l'«amortissement», et la défenderesse forme un appel incident par voie de demande reconventionnelle à l'égard des coûts d'aménagement et de l'allocation du coût en capital, faisant valoir, en ce qui concerne celle-ci, que les verts et tertres de départ sont des structures au sens de la catégorie 3 de l'annexe B.

The defendant is a company which owns and operates an eighteen-hole golf course in Hampton, New Brunswick, consisting of a club house, out-building, fairways, greens and tees, and surrounding land. The company was incorporated in 1971 under the New Brunswick *Companies Act* [R.S.N.B. 1952, c. 33]. Shortly thereafter, it began the task of converting its land into a golf course. By 1974, nine of the eighteen holes had been completed.

Greens and tees are essential and relatively permanent features of any golf course. They are built up to required heights, after initial excavation, by successive layers of earth material. The usual sequence is a bottom layer of gravel or other coarse fill, followed by a layer of subsoil sealer. Then comes a layer of nine inches or so of topsoil. Finally, a seed bed is placed over the topsoil to a depth of about one and one-half inches. The design and construction of greens and tees is complicated and time-consuming. Much attention has to be paid to achieving good drainage. The construction of tees is similar to that of greens, although slightly less complicated. Tees and greens are the platforms used by golfers to make their shots at holes and thereafter to complete the holes. Virtually all of the building materials or components for the greens and tees was trucked in from outside.

It seems to me that the whole point of the case is whether the greens and tees are artificially created natural components, separate and distinguishable from the land itself, or whether they are merely the end result of the reshaping of land. Counsel for the defendant conceded at trial that the fairways were no longer an issue. Shortly put, the question is whether the greens and tees are structural entities or land.

The relevant statutory scheme is contained in paragraphs 18(1)(b), 20(1)(a) and 20(1)(aa) of the *Income Tax Act*, Regulation 1100 [as am. by SOR/69-503, s. 1] and Schedule B thereunder, now Schedule II [of the *Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945]. For convenience of reference, I will utilize the Schedule II designation.

La défenderesse est une société qui possède et exploite un terrain de golf de dix-huit trous à Hampton (Nouveau-Brunswick), comprenant un chalet, un appentis, des allées, des verts, des tertres de départ et des terrains environnants. La société a été constituée en 1971 en vertu de la *Companies Act* [R.S.N.B. 1952, chap. 33] du Nouveau-Brunswick. Peu de temps après, elle a entrepris de convertir son bien-fonds en un terrain de golf. En 1974, neuf des dix-huit trous avaient été achevés.

Les verts et tertres de départ sont des éléments essentiels et relativement permanents d'un terrain de golf. Élevés jusqu'à la hauteur requise, après l'excavation initiale, ils sont composés de couches successives de terre. Il s'agit habituellement d'une couche de gravier ou d'un remblai de grosses pierres que recouvre une couche de terre de sous-sol. Puis vient une couche de terre végétale d'à peu près neuf pouces. Finalement, une couche de semis d'une épaisseur d'environ un pouce et demi est épanchée sur la terre végétale. La conception et la construction des verts et tertres de départ est compliquée et prend beaucoup de temps. Il faut veiller à ce qu'il y ait un bon système de drainage. La construction des tertres de départ ressemble à celle des verts, bien qu'elle soit légèrement moins compliquée. Les tertres de départ et les verts sont les plates-formes utilisées par les golfeurs pour frapper leurs coups et atteindre les trous. On a fait venir de l'extérieur et par camion pratiquement tous les matériaux de construction destinés aux verts et aux tertres de départ.

Il me semble que le point capital en l'espèce est de savoir si les verts et les tertres de départ sont des composants naturels artificiellement créés, que l'on peut distinguer du terrain lui-même, ou s'ils sont simplement le résultat de la nouvelle configuration du terrain. L'avocat de la défenderesse a reconnu au procès que les allées n'étaient plus en litige. En bref, il s'agit de savoir si les verts et les tertres de départ sont des entités structurelles ou des biens-fonds.

Sont applicables les dispositions des alinéas 18(1)(b), 20(1)(a) et 20(1)(aa) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de l'article 1100 des *Règlements* [mod. par DORS/69-503, art. 1] et de l'annexe B de ce dernier, qui est maintenant l'annexe II [du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., chap. 945]. Pour des raisons de commodité, je me référerai à l'annexe II.

Paragraph 18(1)(b) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, reads:

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property 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;

Paragraphs 20(1)(a) and (aa) of the Act state:

20. (1) Notwithstanding paragraphs 18(1)(a),(b) and (h), in computing a taxpayer's income for a taxation year from a business or property, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto:

(a) such part of the capital cost to the taxpayer of property, or such amount in respect of the capital cost to the taxpayer of property, if any, as is allowed by regulation;

(aa) an amount paid by the taxpayer in the year for the landscaping of grounds around a building or other structure of the taxpayer that is used by him primarily for the purpose of gaining or producing income therefrom or from a business;

The provisions of the Regulations that are particularly relevant are subparagraphs 1100(1)(a)(i) and (iii) [the form below is that of C.R.C., c. 945], which provide:

1100. (1) For the purposes of paragraph 20(1)(a) of the Act, there is hereby allowed to a taxpayer, in computing his income from a business or property, as the case may be, deductions for each taxation year equal to

Rates

(a) such amounts as he may claim in respect of property of each of the following classes in Schedule II not exceeding in respect of property

(i) of Class 1, 4 per cent,

(iii) of Class 3, 5 per cent,

of the amount remaining, if any, after deducting the amounts, determined under sections 1107 and 1110 in respect of the class, from the undepreciated capital cost to him as of the end of the taxation year (before making any deduction under this subsection for the taxation year) of property of the class;

Class 1 and Class 3 [again the form below is that of C.R.C., c. 945], as above referred to, are

L'alinéa 18(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, est ainsi rédigé:

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable, tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles:

b) une somme déboursée, une perte ou un remplacement de capital, un paiement à titre de capital ou une provision pour amortissement, désuétude ou épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente Partie;

Les alinéas 20(1)(a) et (aa) de la Loi portent:

20. (1) Nonobstant les dispositions des alinéas 18(1)(a), b) et h), lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition, peuvent être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

a) la partie, si partie il y a, du coût en capital des biens supporté par le contribuable ou le montant, si montant il y a, du coût en capital des biens, supporté par le contribuable, que le règlement autorise;

aa) une somme payée par le contribuable dans l'année pour l'aménagement de parterres situés autour d'un bâtiment ou d'une autre construction du contribuable que ce dernier utilise principalement en vue de tirer un revenu du bâtiment ou de cette construction, ou d'une entreprise ou en vue de leur faire produire un revenu;

Les dispositions des Règlements qui sont particulièrement pertinentes sont les sous-alinéas 1100(1)(a)(i) et (iii) [le texte ci-dessous est pris dans C.R.C., chap. 945], qui portent:

1100. (1) Aux fins de l'alinéa 20(1)(a) de la Loi, il est alloué au contribuable dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens, selon le cas, des déductions pour chaque année d'imposition égales

Taux

a) au montant qu'il peut réclamer à l'égard de biens de chacune des catégories suivantes, comprises dans l'annexe II, sans dépasser, à l'égard des biens

(i) de la catégorie 1, 4 pour cent,

(iii) de la catégorie 3, 5 pour cent,

du montant qui reste, s'il en est, après déduction des montants, établis en vertu des articles 1107 et 1110 à l'égard de la catégorie, sur le coût en capital non déprécié, pour lui, des biens de la catégorie, à la fin de l'année d'imposition (avant d'opérer quelque déduction en vertu du présent paragraphe pour l'année d'imposition);

La catégorie 1 et la catégorie 3 [encore une fois, le texte cité est pris dans C.R.C., chap. 945]

specifically defined in Schedule II of the Regulations [formerly Schedule B], which provides in part as follows:

SCHEDULE II
CAPITAL COST ALLOWANCES

CLASS 1
(4 per cent)

Property not included in any other class that is

(g) a road, sidewalk, airplane runway, parking area, storage area or similar surface construction, acquired before May 26, 1976;

CLASS 3
(5 per cent)

Property not included in any other class that is

(a) a building or other structure, including component parts such as electric wiring, plumbing, sprinkler systems, air-conditioning equipment, heating equipment, lighting fixtures, elevators and escalators;

The Crown's basic position is that the building of tees and greens is nothing more than landscaping involving the reshaping of the land itself, which is not depreciable by virtue of the combined effect of subsection 1102(2) of the Regulations and Class 8 [as am. by SOR/72-273, s. 1; 73-324, s. 4; 73-684, s. 2] of Schedule II thereunder. Counsel for the Crown further contends that the *ejusdem generis* rule serves to limit the general to the particular class enumerated in paragraph (g) of Class 1 so as to exclude anything that is not in the nature of "similar service construction" upon which people walk or vehicles travel. Hence, the only permissible deduction is that provided for by paragraph 20(1)(aa), which the Minister allowed at a reasonable amount.

The defendant proceeds on the contrary premise that the greens and tees are constructed from natural elements designed for the sole purpose of putting together artificial structures of appreciable size and relative permanence with good drainage that will provide level playing surfaces or platforms for golfers. Counsel for the defendant contends that there are instances where earth materials formed part of what were held to be

susmentionnées sont définies à l'annexe II du Règlement [auparavant l'annexe B], qui prévoit notamment:

ANNEXE II
ALLOCATIONS DU COÛT EN CAPITAL

CATÉGORIE 1
(4 pour cent)

Les biens non compris dans aucune autre catégorie constitués par

(g) un chemin, un trottoir, une piste d'envol, un parc de stationnement, une aire d'emmagasinage ou une semblable construction en surface, acquis avant le 26 mai 1976;

CATÉGORIE 3
(5 pour cent)

Les biens non compris dans aucune autre catégorie constitués par

a) un édifice ou autre structure, y compris les parties constituantes, notamment les fils électriques, la tuyauterie, les réseaux extincteurs, le matériel pour la climatisation, les appareils de chauffage, l'agencement pour l'éclairage, les ascenseurs et escaliers roulants;

La Couronne soutient principalement que la construction des tertres de départ et des verts n'est rien plus qu'un aménagement paysager modifiant la configuration du terrain lui-même, ce qui n'est pas amortissable en raison de l'effet combiné du paragraphe 1102(2) des Règlements et de la catégorie 8 [mod. par. DORS/72-273, art. 1; 73-324, art. 4; 73-684, art. 2] de l'annexe II de ces derniers. L'avocat de la Couronne soutient en outre que la règle *ejusdem generis* limite le général à la catégorie particulière énumérée à l'alinéa g) de la catégorie 1, de manière à exclure tout ce qui ne participe pas d'une «semblable construction en surface» servant de chemin pour l'homme et les véhicules. En conséquence, la seule déduction permise est celle prévue à l'alinéa 20(1)aa), déduction au titre de laquelle le Ministre a accordé une somme raisonnable.

Partant de la prémisse contraire, la défenderesse soutient que les verts et les tertres de départ sont construits à partir d'éléments naturels conçus dans le seul dessein d'assembler des structures artificielles de dimension appréciable et relativement permanentes, dotées d'un bon système de drainage et qui serviront de surface de jeu ou de plates-formes pour les golfeurs. L'avocat de la défenderesse fait valoir qu'il y a des cas où ce qui a été considéré

structures, and he cites several cases to support this submission: *Moran & Son, Ltd. v. Marsland*, [1909] 1 K.B. 744; and *Hobday v. Nichol*, [1944] 1 All E.R. 302 (K.B.). In the *Moran* case, reservoirs on concrete flooring, with walls of brickwork backed by concrete and earth, covered by brick arches which themselves were covered with a layer of concrete and earth on top, were held to be “buildings or structures” within the meaning of a building statute. In *Hobday v. Nichol*, galvanized iron tanks filled with earth and hardcore, which were erected behind a concrete wall along the bank of a river, were held to be “structures” in the ordinary acceptance of the word and were thus within the meaning of a drainage by-law sufficient to justify a conviction thereunder.

Counsel for the defendant acknowledges that the biggest hurdle the golf club has to clear is the fact that when all is said and done the completed structures of greens and tees look very much like the surrounding natural structure, that is, the land itself.

It has been laid down by the Supreme Court of Canada that the word “structure”, as it is used in Class 3, is not to be interpreted *ejusdem generis* with the word “building” with which it is associated: see *British Columbia Forest Products Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1972] S.C.R. 101; (1971), 71 DTC 5178; and *Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. et al. v. The Queen*, [1978] 2 S.C.R. 612; (1978), 21 N.R. 73. The meaning of the word “structure” must be determined in relation to its use in the statutory provision in question. However, it is proper to consider what has been considered to be a structure in connection with other taxing statutes: see *Superior Pre-Kast, supra*, at pages 619 S.C.R.; 79 N.R.

The *Superior Pre-Kast* case involved a claim for exemption from sales tax where the narrow point in issue was whether a septic tank was a “structure” within the meaning of subsection 26(4) of the *Excise Tax Act* [R.S.C. 1970, c. E-13] wherein the words used were “building or other structure”. The exemption was allowed.

comme des structures était composé de terre, et il cite plusieurs décisions à l'appui de cet argument: *Moran & Son, Ltd. v. Marsland*, [1909] 1 K.B. 744; et *Hobday v. Nichol*, [1944] 1 All E.R. 302 (K.B.). Dans l'affaire *Moran*, des réservoirs sur un plancher de béton, avec des murs de briques renforcés par du béton et de la terre, couverts de voûtes en brique qui elles-mêmes étaient couvertes d'une couche de béton et de terre au sommet, ont été considérés comme des [TRADUCTION] «bâtiments ou structures» au sens de la loi régissant les bâtiments. Dans *Hobday v. Nichol*, des réservoirs de tôle galvanisée remplis de terre et de blocailles, qui ont été érigés derrière un mur de béton le long d'une rivière, ont été considérés comme des [TRADUCTION] «structures» selon l'acception ordinaire de ce terme et correspondaient suffisamment au sens que leur donne un règlement sur le drainage pour justifier une condamnation sous le régime de ce règlement.

L'avocat de la défenderesse reconnaît que le plus gros obstacle que le club de golf doit surmonter est que, tout compte fait, les structures achevées des verts et tertres de départ ressemblent beaucoup à la structure naturelle environnante, c'est-à-dire au terrain lui-même.

La Cour suprême du Canada a posé le principe que le terme «structure» employé dans la catégorie 3 ne doit pas s'interpréter *ejusdem generis* avec le terme «édifice» auquel il est associé: voir les arrêts *British Columbia Forest Products Ltd. c. Ministre du Revenu National*, [1972] R.C.S. 101; (1971), 71 DTC 5178; et *Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. et autre c. La Reine*, [1978] 2 R.C.S. 612; (1978), 21 N.R. 73. Le sens du terme «structure» doit être défini en fonction de son utilisation dans la disposition législative en question. Il convient toutefois d'examiner ce qu'on a considéré comme une structure dans le contexte d'autres lois fiscales: voir l'affaire *Superior Pre-Kast*, précitée, aux pages 619 R.C.S.; 79 N.R.

L'arrêt *Superior Pre-Kast* portait sur une demande d'exemption de la taxe de vente. Dans cette affaire, il s'agissait uniquement de savoir si une fosse septique était une «structure» au sens du paragraphe 26(4) de la *Loi sur la taxe d'accise* [S.R.C. 1970, chap. E-13] où figure l'expression «un bâtiment ou une autre structure». L'exemption a été accordée.

Martland J., for the court, stated the *ratio* at pages 619-620 S.C.R.; 79-80 N.R.:

With respect, in my opinion the fact that a septic tank is used as a part of the sanitary system of a residence, not on a sewer line, does not make it a part of the residence building. I would consider a water tower constructed to store water for use in the residence to be a structure in itself. It is not a part of the building, though constructed for the use of the residents of the building.

The septic tanks in question here are things which are built or constructed. They are designed to be placed underground and become a part of the land in which they are installed. They are manufactured in competition with persons who construct such tanks at the site. In my opinion they are structures within the meaning of s. 26(4) and the appellants are entitled to the exemption provided by that subsection.

A case frequently relied on by the courts in interpreting the word "structure" is *Cardiff Rating Authority and Cardiff Assessment Committee v. Guest Keen Baldwin's Iron and Steel Co., Ltd.*, [1949] 1 K.B. 385 (C.A.). The point requiring determination was whether movable tilting furnaces in a steel works were in the nature of "buildings or structures" within the meaning of class 4 of the schedule to *The Plant and Machinery (Valuation for Rating) Order, 1927* [St. R. & O. 1927, No. 480], so as to be rateable thereunder. It was held that they were.

Denning L.J. made this statement at page 396:

In this case the learned recorder seems to have thought that these were not structures or in the nature of structures because they were movable. In my opinion, that was a misdirection. A structure is something which is constructed, but not everything which is constructed is a structure. A ship, for instance, is constructed, but it is not a structure. A *structure* is something of substantial size which is built up from component parts and intended to remain permanently on a permanent foundation; but it is still a structure even though some of its parts may be movable, as, for instance, about a pivot. Thus, a windmill or a turntable is a structure. A thing which is not permanently in one place is not a *structure*, but it may be "in the nature of a structure" if it has a permanent site and has all the qualities of a structure, save that it is on occasion moved on or from its site.

The earlier English case of *Inland Revenue Commissioners v. Smyth*, [1914] 3 K.B. 406 posed the borderline situation of whether a road was a "structure" within the meaning of subsection

Au nom de la Cour, le juge Martland s'est prononcé en ces termes aux pages 619 et 620 R.C.S.; 79 et 80 N.R.:

avec égards, le fait qu'une fosse septique soit utilisée comme partie du système sanitaire d'une résidence et non sur une canalisation d'égout n'en fait pas une partie de la résidence. Je considérerais comme une structure en soi un château d'eau construit pour emmagasiner de l'eau à l'usage d'une résidence. Il ne fait pas partie du bâtiment bien qu'il soit construit à l'usage de ses occupants.

Les fosses septiques en question ici sont des choses qui sont construites. Elles sont conçues pour être enfouies sous terre et sont intégrées au terrain dans lequel elles sont installées. Leur fabricant est en concurrence avec des personnes qui construisent des fosses analogues à pied d'œuvre. Selon moi, les fosses sont des structures au sens du par. 26(4) et les appelantes ont droit à l'exemption prévue par ce paragraphe.

Pour interpréter le terme «structure», les tribunaux citent très souvent l'arrêt *Cardiff Rating Authority and Cardiff Assessment Committee v. Guest Keen Baldwin's Iron and Steel Co., Ltd.*, [1949] 1 K.B. 385 (C.A.). Le point à trancher était de savoir si des fours oscillants mobiles dans une aciérie constituaient des [TRADUCTION] «bâtiments ou des structures» au sens de la catégorie 4 de l'annexe de l'ordonnance appelée *The Plant and Machinery (Valuation for Rating) Order, 1927* [St. R. & O. 1927, No. 480], de manière à être imposables sous le régime de cette ordonnance. Il a été jugé qu'ils l'étaient.

Le lord juge Denning tient ces propos à la page 396:

[TRADUCTION] En l'espèce, le recorder a, semble-t-il, estimé qu'ils n'étaient pas des structures ou n'étaient pas de la nature des structures en raison de leur mobilité. J'estime qu'il a fait fausse route. Une structure, c'est quelque chose qui est construit, mais les choses construites ne sont pas toutes des structures. Par exemple, les navires sont construits, mais ce ne sont pas des structures. Une *structure*, c'est une chose de grandes dimensions, construite à partir de pièces distinctes et destinée à demeurer en permanence sur des fondations permanentes, mais c'est une structure même si certaines de ses parties constituantes peuvent être déplacées, par exemple, autour d'un pivot; ainsi un moulin à vent ou une table tournante est une structure. Une chose qui ne demeure pas en permanence dans un endroit n'est pas une *structure*, mais elle peut être «de la nature d'une structure» si elle a un emplacement permanent et a toutes les qualités d'une structure, bien que, occasionnellement, on la déplace sur son emplacement ou hors de celui-ci.

La décision anglaise antérieure *Inland Revenue Commissioners v. Smyth*, [1914] 3 K.B. 406 constituait un cas limite où il s'agissait de savoir si une route était une [TRADUCTION] «structure» au sens

25(2) of the *Finance (1909-10) Act, 1910* [10 Edw. 7, c. 8] (U.K.) and the court held that it was.

Scrutton J. drew some interesting analogies and summed up his concept of a structure in this way at pages 421-422:

In my view it is a question of fact in each case; a gravel path though from repeated gravelings it is harder than the surrounding soil would not in my opinion be a structure, while the roads one is familiar with in Switzerland, the Tyrol, and Italy, in parts built up on mountain sides, in parts cut out of solid rock, would I think clearly be structures, as would the elaborate compositions of concrete, wood blocks, and tarmac used for heavy motor traffic at the present day. Between the two there is every variety of degree of solidity and permanence . . . I think a structure is something artificially erected, constructed, put together, of a certain degree of size and permanence, which is still maintained as an artificial erection, or which, though not so maintained, has not become indistinguishable in bounds from the natural earth surrounding. What degree of size and permanence will do is a question of fact in every case.

In *Edinboro Co. v. U.S.*, 224 F.Supp. 301 (W.D. Pa.) (1963), a case strongly relied on by the plaintiff, the question was whether the taxpayer was entitled to claim depreciation for an 18-hole golf course in respect of a purchase price allocation to buildings and equipment and the cost of improvements and the court disallowed the depreciation claimed. The court held that the land itself was not subject to depreciation allowance for income tax purposes since it had an unlimited useful life. The same principle was applied by analogy to the cost of improvements for tees, greens, fairways, traps and other hazards.

Willson D.J. said at page 303:

This Court is in agreement with government counsel when he says that the tees, greens, fairways, traps and other hazards are not distinguishable from the land which is molded and reshaped to form them. Like the land they have an unlimited useful life.

The New Brunswick case of *Acadian Pulp & Paper Ltd. v. Minister of Municipal Affairs* (1973), 6 N.B.R. (2d) 755 (C.A.) is closely on point. The issue was whether a wharf and retaining wall were "structures" within the meaning of

du paragraphe 25(2) de la *Finance (1909-10) Act, 1910* [10 Edw. 7, chap. 8] (R.-U.), et la Cour a jugé qu'elle l'était.

Le juge Scrutton a établi quelques analogies intéressantes et il a résumé son concept de structure de la façon suivante aux pages 421 et 422:

[TRADUCTION] J'estime qu'il s'agit d'une question de fait dans chaque cas; bien qu'il soit plus solide que le sol environnant grâce à plusieurs gravelages, un chemin de gravier n'est pas à mon avis une structure, alors que les routes bien connues en Suisse, au Tyrol et en Italie, en partie construites sur des flancs de montagne, en partie creusées dans des rochers solides, sont clairement des structures à mon avis, tout comme les compositions complexes de béton, de pavés en bois et de goudron qu'on utilise pour la dense circulation automobile d'aujourd'hui. Entre les deux, il existe toute une variété de degrés de solidité et de permanence . . . J'estime qu'une structure est quelque chose qui est artificiellement érigé, construit, assemblé, d'une certaine dimension et permanence, qui est maintenu comme une installation artificielle, ou qui ne l'est pas mais dont les limites demeurent discernables par rapport au sol naturel environnant. Déterminer la dimension et la permanence nécessaires est une question de fait dans chaque cas.

Dans l'affaire *Edinboro Co. v. U.S.*, 224 F.Supp. 301 (W.D. Pa.) (1963), sur laquelle la demanderesse s'est appuyée dans une grande mesure, la question était de savoir si la contribuable pouvait réclamer une déduction pour amortissement à l'égard du prix d'achat des bâtiments et de l'équipement d'un terrain de golf de dix-huit trous et pour le coût des améliorations. La Cour a rejeté la déduction pour amortissement réclamée. Elle a jugé que le terrain lui-même ne pouvait faire l'objet d'une déduction pour amortissement aux fins d'impôt sur le revenu puisqu'il avait une durée illimitée. On a, par analogie, appliqué le même principe au coût des améliorations des tertres de départ, des verts, des allées, des trappes de sable et des autres accidents de terrain.

Le juge suppléant Willson a déclaré à la page 303:

[TRADUCTION] La Cour est d'accord avec la prétention de l'avocat du gouvernement selon laquelle on ne peut distinguer les tertres de départ, les verts, les allées, les trappes de sable, et les autres accidents de terrain du terrain qui est façonné et refait pour les former. Tout comme le terrain, ils sont d'une durée illimitée.

L'affaire *Acadian Pulp & Paper Ltd. v. Minister of Municipal Affairs* (1973), 6 N.B.R. (2d) 755 (C.A.), une décision du Nouveau-Brunswick, est tout à fait pertinente. Il s'agissait de savoir si un embarcadère et un mur de soutènement étaient

the province's *Assessment Act* [S.N.B. 1965-66, c. 110], or whether they fell within the category of land.

Hughes C.J.N.B. concluded at page 759:

The appellant's wharf, although built up from component parts consisting of large concrete boxes in and upon which stone, gravel and fill was placed is, in my opinion, indistinguishable from the rest of the site upon which the refinery is constructed, except that the wharf has on its seaward side a vertical retaining wall made of heavy corrugated steel. The wharf constitutes an extension into the harbour of the land area of the refinery site made by the addition of fill stabilized by the concrete blocks and protected from erosion by the corrugated steel retaining wall. In my opinion the wharf, other than the retaining wall, is land and should be assessed on the principles by which land is assessed and not as a structure based on its cubic content. [Emphasis added.]

In *Plastibeton Inc. v. M.N.R. et al.* (1985), 85 DTC 5240 (F.C.T.D.) Mr. Justice Dubé held that median polymer strips installed as traffic barriers in the centre of Metropolitan Boulevard in Montréal were structures and exempt from sales tax under subsection 26(4) of the *Excise Tax Act* but that the precast polymer panels erected as side barriers along the Boulevard were not. The learned Judge did an extensive review of the authorities and resorted to the standard dictionary definitions of the word "structure". The case went on appeal and the Federal Court of Appeal held that the median polymer strip could not qualify for sales tax exemption as an "other structure" within the meaning of subsection 26(4) of the Act on the ground that it was not a separate structure: *M.N.R. et al. v. Plastibeton Inc.*, [1986] 2 C.T.C. 211; 86 DTC 6400.

MacGuigan J. alluded to the opinion of Martland J. regarding the septic tank in *Superior Pre-Kast Septic Tanks*, *supra*, and stated at pages 214 C.T.C.; 6402 DTC:

It seems to me that in this analysis Martland, J. endorses three criteria for determining the existence of a structure: (1) it must be built or constructed; (2) it must rest on or in the ground (3) it must not be "a part" of another structure.

des [TRADUCTION] «structures» au sens de la *Assessment Act* [S.N.B. 1965-66, chap. 110] de cette province, ou s'ils tombaient dans la catégorie des terrains.

^a Le juge en chef du Nouveau-Brunswick Hughes a conclu à la page 759:

[TRADUCTION] Bien que construit à partir de pièces constitutives composées de coffrets de béton dans et sur lesquels on a mis des pierres, du gravier et des remblais, l'embarcadère de l'appelante ne peut, à mon avis, être distingué du reste de l'emplacement sur lequel est construite la raffinerie, sauf que l'embarcadère a, sur son côté extérieur, un mur de soutènement vertical fait de tôle ondulée résistante. L'embarcadère constitue un prolongement, dans le port, de l'emplacement de la raffinerie construit par l'ajout de remblais stabilisés par des blocs de béton et protégés contre l'érosion par le mur de soutènement de tôle ondulée. À mon avis, exception faite du mur de soutènement, l'embarcadère constitue un terrain et devrait être évalué selon les principes d'évaluation des terrains et non en tant que structure d'après sa contenance cubique. [C'est moi qui souligne.]

Dans l'affaire *Plastibeton Inc. v. M.R.N. et autre* (1985), 85 DTC 5240 (C.F. 1^{re} inst.) le juge Dubé a statué que les bandes médianes de polymère installées au centre du boulevard Métropolitain à Montréal étaient des structures et bénéficiaient de l'exemption de la taxe de vente prévue au paragraphe 26(4) de la *Loi sur la taxe d'accise*, mais que les panneaux de polymère servant de divisions sur le boulevard ne l'étaient pas. Le juge a fait un examen approfondi de la jurisprudence, et il a recouru aux définitions du mot «structure» qui figurent habituellement dans les dictionnaires. L'affaire a été déférée à la Cour d'appel fédérale qui a statué que les bandes médianes de polymère ne pouvaient être exemptes de la taxe de vente en tant que «autre structure» au sens du paragraphe 26(4) de la Loi, pour le motif qu'il ne s'agissait pas d'une structure distincte: *M.R.N. et autre c. Plastibeton Inc.*, [1986] 2 C.T.C. 211; 86 DTC 6400.

Citant l'opinion du juge Martland dans l'affaire *Superior Pre-Kast Septic Tanks*, précitée, où il était question d'une fosse septique, le juge MacGuigan a déclaré aux pages 214 C.T.C.; 6402 DTC:

[TRADUCTION] Il me semble que, dans cette analyse, le juge Martland adopte trois critères pour déterminer l'existence d'une structure: (1) elle doit être construite; (2) elle doit reposer sur ou dans le sol; (3) elle ne doit pas «faire partie» d'une autre structure.

The learned Judge went on to conclude at pages 215 C.T.C.; 6402 DTC:

The learned trial judge here adequately took account of the positive characteristic but not of the negative one. The median strip has no purpose other than that of forming part of the highway. It is a common, even a usual feature, of such highways. It is not separate and apart from the highway like a tower or a cabin, but is entirely co-extensive with it, having no distinctive shape or existence. It is a part or incident of the highway, and cannot therefore qualify as an "other structure" from it for purposes of paragraph 24(4)(a).

Marceau J. agreed with the result but had some reservations about his colleague's endorsement of criteria of general application for determining the existence of a "structure" beyond the particular facts involved in the *Superior Pre-Kast* decision. He preferred to approach the problem of structural differentiation from the standpoint of function rather than construction. I am bound, of course, by the majority opinion.

The words "building or other structure" in paragraph (a) of Class 3 of the Regulations, having regard both to the enumerated inclusions therein and the specific exclusion of land in the other regulatory provisions creates, in my view, more of the impression or image in the mind's eye of something in the nature of an artificially constructed entity or structure that is separate and distinct from the land itself. Narrowing the range of imagery to a golf course, one can readily envision as structures such artificial works as a pavilion, fence, outdoor lighting stanchion, rain shelter and the like. By the same token, it is difficult to visualize greens and tees as other than part of the fairways and surrounding landscape. In my opinion, the defendant's greens and tees are not so obviously artificial as to be readily distinguishable from the natural earth surroundings of the rest of the golf course. In short, they are not separate and distinct from the land itself. In the result, I find that the greens and tees are not structures within the meaning of Class 3 of the Regulations.

Turning to Class 1 of the Regulations, I am unable to conclude that the greens and tees come within the terminology of surface construction similar to a road, sidewalk, airplane runway, etc.,

Le juge a en outre conclu aux pages 215 C.T.C.; 6402 DTC:

[TRADUCTION] Dans la présente affaire, le juge de première instance a tenu compte suffisamment de la caractéristique positive mais non de la négative. La bande médiane n'a pas d'autre but que de faire partie de la route. C'est une caractéristique ordinaire et même habituelle de ce genre de route. Elle n'est pas distincte de la route comme l'est une tour ou une cabine, mais elle est exactement de même étendue qu'elle, car elle n'a ni forme ni existence distinctes. C'est une partie ou un accessoire de la route, et elle ne peut donc pas être définie comme une «autre structure» pour l'application de l'alinéa 24(4)a).

Le juge Marceau s'est dit d'accord avec le résultat, mais il a exprimé des réserves quant à l'approbation, par son collègue, des critères d'application générale servant à déterminer l'existence d'une «structure», ces critères allant au-delà des faits particuliers survenus dans l'arrêt *Superior Pre-Kast*. Il a préféré aborder le problème de la différenciation structurale du point de vue de la fonction plutôt que de la construction. Bien entendu, je dois respecter l'opinion majoritaire.

Compte tenu de ce qui est énuméré à l'alinéa a) de la catégorie 3 des Règlements et de l'exclusion expresse des terrains dans les autres dispositions réglementaires, les mots «édifice ou autre structure» figurant à cet alinéa évoquent davantage, à mon avis, quelque chose de la nature d'une entité ou structure artificiellement construite qui est séparée et distincte du terrain lui-même. En ce qui concerne plus particulièrement le cas d'un terrain de golf, on peut facilement considérer comme une structure des ouvrages artificiels tels qu'un pavillon, une palissade, un étauçon doté d'un éclairage extérieur, un abri contre la pluie et autres constructions de ce genre. De même, il est difficile de voir dans les verts et tertres de départ quelque chose qui ne fait pas partie des allées et du paysage environnant. J'estime que les verts et tertres de départ de la défenderesse ne sont pas manifestement artificiels au point de pouvoir être facilement distingués de l'environnement naturel du reste du terrain de golf. Bref, ils font corps avec le terrain lui-même. En conséquence, je conclus que les verts et tertres de départ ne sont pas des structures au sens de la catégorie 3 des Règlements.

À propos de la catégorie 1 des Règlements, je ne saurais conclure que les verts et tertres de départ peuvent être qualifiés de construction de surface semblable à un chemin, à un trottoir, à une piste

as used therein. It is my opinion therefore that the greens and tees are not similar surface constructions within the meaning of Class 1.

The final point in the defendant's appeal concerns the 15 per cent deduction for landscaping costs allowed by the Minister pursuant to paragraph 20(1)(aa) of the *Income Tax Act*. As stated, it was conceded at trial that the fairways are not structures within the meaning of Class 3 of the Regulations. I have found that the greens and tees are not structures within the meaning thereof. Under the circumstances, I consider that the amount allowed by the Minister for landscaping costs is reasonable and proper in the circumstances.

For the foregoing reasons, the plaintiff's appeal is allowed, with costs. The defendant's cross-appeal by way of counterclaim is disallowed with costs. Judgment will go accordingly.

d'envol etc., selon la terminologie qui y est utilisée. J'estime donc qu'ils ne sont pas de semblables constructions en surface au sens de la catégorie 1.

^a Le dernier point soulevé par la défenderesse porte sur la déduction de quinze pour cent pour les frais d'aménagement accordée par le Ministre en vertu de l'alinéa 20(1)aa) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ainsi qu'il a été dit, on a reconnu au ^b procès que les allées ne sont pas des structures au sens de la catégorie 3 des Règlements. J'ai conclu que les verts et les tertres de départ ne sont pas des structures au sens de celle-ci. Dans les circonstances, je considère que le montant accordé par le ^c Ministre pour les frais d'aménagement est raisonnable et approprié.

^d Pour les motifs qui précèdent, l'appel de la demanderesse est accueilli avec dépens. L'appel incident de la défenderesse, par voie de demande reconventionnelle, est rejeté avec dépens. Un jugement sera rendu dans ce sens.