

A-156-75

A-156-75

**Compagnie Immobilière BCN Limitée (Appellant)
(Plaintiff)**

v.

The Queen (Respondent) (Defendant)

Court of Appeal, Jackett C.J., Pratte J. and Hyde D.J.—Ottawa, February 24; Montreal, March 31 and April 2, 1976.

Income tax—Deductions—Emphyteutic lease—Appellant permitted deductions as capital cost allowance on building for 1964—Building demolished in 1965—Whether taxpayer loses right to deduction as capital cost allowance if, after acquiring the property for purpose of gaining income, property ceases to exist, and no property remains in same class—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 11(1)(a), 20(5) and Regulations, s. 1100—Quebec Civil Code, art. 1198, 1655.

In an earlier decision, the Trial Division had permitted appellant to claim a deduction as capital cost allowance for a building and for its rights as lessee under an emphyteutic lease for 1964. Since, by virtue of article 1198 of the Quebec Civil Code, there occurred confusion regarding the rights of lessor and lessee as a result of purchase of both the building and lease by appellant in 1964, and since the building was demolished in 1965, appellant appealed to the Trial Division to determine whether it might continue to claim allowances in respect of the capital cost of the building and of its rights as lessee. The Trial Division held that in order to preserve the right to yearly deductions, destruction of the property was irrelevant, so long as there still existed property of the same class. And, as deduction is permissible only when property is used to produce income, if it no longer exists, a deduction is not justifiable. Appellant appealed.

Held, the appeal is allowed and assessments for the 1967 and 1968 taxation years should be referred back to the Minister for re-assessment. (1) Regulation 1100(2) did not confer on appellant any right to a deduction for 1965. The expression "disposed of" as used in the Regulation must be read in the sole relevant sense that it has in common with "aliénés" in the French version; this would include any transfer of legal title, but not the destruction or extinguishment of the property. (2) It is not necessary for property to be in existence or used or held for income producing purposes for its capital cost to be included in the computation of capital cost allowance under Regulation 1100(1).

APPEAL:**COUNSEL:**

M. Régnier, Q.C., and R. Couzin for *j*
appellant.

W. Lefebvre for respondent.

**Compagnie Immobilière BCN Limitée (Appelante)
(Demanderesse)**

a. c.

La Reine (Intimée) (Défenderesse)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, le juge Pratte et le juge suppléant Hyde—Ottawa, le 24 b février; Montréal, le 31 mars et le 2 avril 1976.

Impôt sur le revenu—Déductions—Bail emphytéotique—En 1964, l'appelante a eu droit de déduire l'allocation du coût en capital sur l'immeuble en question—L'immeuble a été démolie en 1965—Le contribuable perd-il le droit à la déduction comme allocation du coût en capital si, après avoir acquis le bien aux fins de gagner un revenu, celui-ci cesse d'exister et il n'en reste aucun de cette catégorie?—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 11(1)a), 20(5) et le Règlement, art. 1100—Code civil de la province de Québec, art. 1198 et 1655.

d. Dans une décision antérieure, la Division de première instance avait reconnu à l'appelante le droit de déduire en 1964 l'allocation du coût en capital sur un immeuble et sur ses droits à titre de locataire en vertu d'un bail emphytéotique. Puisque, conformément à l'article 1198 du *Code civil* de la province de Québec, il y eut confusion des droits du locateur et de ceux du locataire par suite de l'achat par l'appelante, en 1964, de l'immeuble et du bail et puisque l'immeuble a été démolie en 1965, l'appelante s'est pourvue devant la Division de première instance afin de déterminer si elle pouvait continuer à déduire l'allocation du coût en capital relativement à un immeuble et à ses droits de locataire. La Division de première instance a statué qu'aux fins de conserver le droit aux déductions annuelles, la destruction du bien était sans importance, pourvu qu'il en subsiste de la même catégorie. Et puisque la déduction est admise seulement lorsque le bien sert à produire un revenu, la déduction ne peut plus se justifier en son absence. L'appelante a interjeté appel.

Arrêt: l'appel est accueilli et les cotisations pour les années d'imposition 1967 et 1968 doivent être renvoyées au Ministre pour nouvelle cotisation. (1) Le Règlement 1100(2) n'a conféré à l'appelante aucun droit à une déduction pour l'année 1965. Il ne faut attribuer à l'expression «disposed of» que l'on trouve h dans le Règlement que le sens qu'elle a en regard du mot «aliénés» dans le texte français; cela comprendrait toute cession du titre de propriété mais non pas la destruction ou l'extinction du bien. (2) Il n'est pas nécessaire qu'un bien ait existé ou ait été utilisé ou conservé aux fins de produire un revenu pour que son coût en capital soit compris dans le calcul de l'allocation i des coûts en capital aux termes du Règlement 1100(1).

APPEL:**AVOCATS:**

M. Régnier, c.r., et R. Couzin pour l'appelante.
W. Lefebvre pour l'intimée.

SOLICITORS:

Stikeman, Elliott, Tamaki, Mercier & Robb, Montreal, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

PROCUREURS:

Stikeman, Elliott, Tamaki, Mercier & Robb, Montréal, pour l'appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

The following are the reasons for judgment delivered orally in English by

JACKETT C.J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division¹ dismissing an appeal by the appellant from assessments under Part I of the *Income Tax Act* for the 1967 and 1968 taxation years by which the Minister disallowed the appellant's claims for capital cost allowances in respect of the capital cost of an emphyteutic lease and the capital cost of a building that had been situate on the land that was the subject matter of that lease.

It is common ground that the appellant was entitled to such capital cost allowances in respect of the 1964 taxation year during which year

- (a) the appellant was the lessee under that lease, and
- (b) the appellant was the owner of that building.

However, in January, 1965,

- (a) the appellant acquired the landlord's rights in respect of the land with the result that the lease came to an end (see Articles 1198 and 1655 of the *Civil Code of Quebec*), and
- (b) the appellant granted to a third person an emphyteutic lease under the terms of which the building was demolished,

with the result that, prior to the end of the 1965 taxation year, both the emphyteutic lease and the building ceased to exist and with the further result that the appellant had, at the end of that year, no property in the prescribed "classes" to which those properties had, respectively, belonged.

The judgment of the Trial Division is based, as I understand it, on the view that capital cost allowance cannot be claimed or allowed in respect of the capital cost of property that could not have been used to earn income in the relevant year because it was non-existent during that year.

b LE JUGE EN CHEF JACKETT: Appel est interjeté d'un jugement de la Division de première instance¹ rejetant un appel de l'appelante contre des cotisations faites en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition

c 1967 et 1968 et dans lesquelles le Ministre a refusé de déduire l'allocation du coût en capital réclamée par l'appelante sur un bail emphytéotique et un immeuble anciennement situé sur le terrain qui faisait l'objet de ce bail.

d Les parties reconnaissent que l'appelante avait droit à de telles déductions pour l'année d'imposition 1964 durant laquelle

- a) l'appelante était locataire en vertu du bail, et
- b) l'appelante était propriétaire de l'immeuble.

Mais en janvier 1965,

f a) l'appelante devint propriétaire des droits sur le terrain et par conséquent le bail a pris fin (voir les articles 1198 et 1655 du *Code civil du Québec*), et

g b) l'appelante a accordé à un tiers un bail emphytéotique aux termes duquel l'immeuble a été démolie.

Par conséquent, avant la fin de l'année d'imposition 1965, le bail emphytéotique et l'immeuble ont

h cessé d'exister et en outre l'appelante, à la fin de cette année-là, n'avait aucun bien dans les «catégories» prescrites auxquelles ces biens avaient appartenu l'un et l'autre.

i Le jugement de la Division de première instance repose, selon moi, sur l'idée qu'on ne peut réclamer ni accorder une déduction semblable sur le coût en capital d'un bien qui n'a pas pu être utilisé pour produire un revenu au cours de l'année pertinente puisqu'il n'existe pas au cours de cette année.

¹ [1975] F.C. 523.

¹ [1975] C.F. 523.

Without analyzing in detail the relevant provisions of the *Income Tax Act* and the regulations made under section 11(1)(a) thereof, I think it is clear that, when computing income from a business, there is no necessity that all the property the capital cost of which is included in the computation of an amount that is claimed for any year under section 11(1)(a) in respect of a particular "class" have been in existence and used in the business during that year. Indeed, I find nothing in the statute or regulations that requires that there always have been in existence during that year some property of the "class" to which particular property belongs as a condition to the capital cost of that particular property being included in the computation. While it is not so clear, I am of the view that the same remarks apply where property, and not a business, is the source of the income that is being computed.

What one does find, as I understand the regulations, is that, where all the property of a "class" that is grouped together for purposes of capital cost allowance had been "disposed" of in a year and the taxpayer had no property of that class at the end of the year, he is entitled to a deduction for that year of the total amount that remains in the capital cost computation for that class as of the end of the year. I am furthermore of the view that the whole of such amount is deductible in the particular year and, unlike deductions under Regulation 1100(1)(a), the amount so deductible is not deductible in different years "as he may claim it". This is my understanding of Regulation 1100(2), the English version of which reads:

(2) Where, in a taxation year, otherwise than on death, all property of a prescribed class that had not previously been disposed of or transferred to another class has been disposed of or transferred to another class and the taxpayer has no property of that class at the end of the taxation year, the taxpayer is hereby allowed a deduction for the year equal to 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 of property of that class at the expiration of the taxation year.

and the French version of which reads:

(2) Lorsque, dans une année d'imposition, autrement qu'au décès, tous les biens d'une catégorie prescrite qui n'avaient pas auparavant été aliénés ou transportés à une autre catégorie ont été aliénés ou transportés à une autre catégorie et que le

Sans étudier en détail les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et les règlements établis en vertu de son article 11(1)a), il est clair, à mon avis, que tous les biens dont le coût en capital est inscrit dans le calcul d'une somme réclamée pour une année en vertu de l'article 11(1)a) en ce qui concerne une «catégorie» déterminée ne doivent pas nécessairement, pour le calcul du revenu tiré d'une entreprise, avoir existé ou avoir été utilisés dans cette entreprise au cours de l'année en question. En fait, aucune disposition de la Loi ni des règlements n'exige que des biens de la «catégorie» à laquelle appartient un bien déterminé aient jamais existé au cours de cette année pour que le coût en capital de ce bien déterminé soit intégré dans le calcul. Même si cela n'est pas tellement évident, je pense que les mêmes remarques s'appliquent lorsqu'un bien, et non pas une entreprise, constitue la source du revenu calculé.

Lorsque tous les biens d'une «catégorie» regroupés aux fins d'allocation du coût en capital ont été «aliénés» au cours d'une année et que le contribuable ne dispose plus daucun bien de cette catégorie à la fin de l'année, il a le droit, selon mon interprétation des règlements, de déduire pour l'année le montant total qui reste à la fin de l'année d'imposition pour calculer le coût en capital de cette catégorie. Je suis également d'avis que la totalité de ce montant est déductible dans l'année en question et qu'à la différence des déductions prévues au Règlement 1100(1)a), le contribuable ne peut déduire ce montant au cours de différentes années «comme bon lui semble». C'est mon interprétation du Règlement 1100(2), dont voici la version anglaise:

(2) Where, in a taxation year, otherwise than on death, all property of a prescribed class that had not previously been disposed of or transferred to another class has been disposed of or transferred to another class and the taxpayer has no property of that class at the end of the taxation year, the taxpayer is hereby allowed a deduction for the year equal to 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 of property of that class at the expiration of the taxation year.

et la version française:

(2) Lorsque, dans une année d'imposition, autrement qu'au décès, tous les biens d'une catégorie prescrite qui n'avaient pas auparavant été aliénés ou transportés à une autre catégorie ont été aliénés ou transportés à une autre catégorie et que le

contribuable n'a plus de biens de cette catégorie à la fin de l'année d'imposition, il est par les présentes accordé au contribuable une déduction, pour l'année, égale au 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 cette catégorie, à la fin de l'année d'imposition.

It follows that, as the whole of the balance remaining in the undepreciated capital cost account for the particular class at the end of the year of "disposition" or "*aliénation*" is deductible in computing income for that year, no amount in respect of the capital cost of property of that class acquired before that time will remain in the base for computation of the capital cost allowance deduction for property of that class for a subsequent year. (Compare Regulation 1100(1) with section 20(5)(d) and (e) of the Act.)

The question to be decided on this appeal, therefore, is whether, in the circumstances that I have referred to, the emphyteutic lease and the building in question must be regarded as having been disposed of in 1965. Regardless of whether the expression "disposed of" would have been given some other sense if the English version were read alone, in my view, when the two versions are read together, "disposed of" must be read in the sole relevant sense that that expression has in common with the French word "*aliénés*". In my view, this sense would include any transfer, by way of sale, gift or otherwise, of legal title, to some other person but would not include the bringing about of the destruction or extinguishment of the property.²

Applying that sense of the expression "disposed of" in the application of Regulation 1100(2) to what happened in 1965 as set out above, I am of opinion that the regulation did not confer on the

² I have not overlooked section 20(5)(b) and (c) of the Act, but the extension of the meaning of the expression "disposition of property" created thereby would not appear to have any application in the circumstances of this case. I have to confess to an inclination to read Regulation 1100(2) as applying whenever the taxpayer "has no property of that class at the end of the taxation year" but this would make the words "where, in a taxation year, . . . all property of a prescribed class . . . has been disposed of . . ." mere surplusage. If those words are to be given any effect, I can imagine no policy reason for doing so in the sense of "disposed of" that would extend to any getting rid of (which would not fall within the French word used) rather than in the sense of alienation (which has the same meaning as the French word used).

contribuable n'a plus de biens de cette catégorie à la fin de l'année d'imposition, il est par les présentes accordé au contribuable une déduction, pour l'année, égale au 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 cette catégorie, à la fin de l'année d'imposition.

Puisque la totalité du solde qui demeure dans le compte du coût en capital non déprécié de cette catégorie déterminée à la fin de l'année d'*«aliénation»* ou de *«disposition»* est déductible du revenu calculé pour cette année, il s'ensuit que l'assiette servant au calcul de la déduction comme allocation du coût en capital pour le bien de cette catégorie ne comprendra plus l'année suivante aucun montant relatif au coût en capital du bien acquis avant cette date. (Comparer le Règlement 1100(1) avec les alinéas *d*) et *e*) de l'article 20(5) de la Loi.)

Par conséquent, la question qu'il faut trancher en l'espèce est la suivante: doit-on considérer, dans les circonstances que j'ai mentionnées, que le bail emphytéotique et l'immeuble en question ont été aliénés en 1965? Que l'expression *«disposed of»* ait un sens différent en isolant la version anglaise, il ne faut attribuer à l'expression *«disposed of»* que le sens qu'elle a en regard du mot *«aliénés»* dans le texte français. Ce sens comprendrait à mon avis toute cession du titre de propriété à un tiers au moyen d'une vente, d'un don ou par tout autre moyen mais non pas la destruction ou l'extinction active du bien.²

g Si j'applique le sens du mot *«aliénés»* mentionné dans le Règlement 1100(2) aux événements de 1965 tels que décrits ci-dessus, je suis d'avis que le règlement n'a conféré à l'appelante aucun droit à

² Les alinéas *b*) et *c*) de l'article 20(5) de la Loi ne m'ont pas échappé, mais il ne me semble pas que le sens de l'expression *«aliénation de biens»* donné par cet article soit applicable dans les circonstances en l'espèce. Je dois avouer que j'incline à penser que le Règlement 1100(2) s'applique chaque fois que le contribuable *«n'a plus de biens de cette catégorie à la fin de l'année d'imposition»* mais cela rendrait superflu les mots *«lorsque, dans une année d'imposition, . . . tous les biens d'une catégorie prescrite . . . ont été aliénés . . .»*. S'il faut donner un effet quelconque à ces mots, je ne vois aucun motif de le faire au sens de *«disposed of»* qui s'étendrait à tout abandon (sens que le mot français ne recouvrerait pas) plutôt qu'au sens du mot *«alienation»* (dont le sens est le même en français).

appellant any right to a capital cost allowance deduction for that year.

I am therefore of opinion that the appeal should be allowed, that the appellant's assessments under Part I of the *Income Tax Act* for the 1967 and 1968 taxation years should be referred back to the Minister for re-assessment on the basis that

- (a) Regulation 1100(2) did not confer on the appellant any right to a deduction for the 1965 taxation year; and
- (b) it is not necessary for property to be in existence or used or held for income producing purposes for its capital cost to be included in the computation of capital cost allowance under Regulation 1100(1),

and that the appellant should have its costs of the appeal to the Trial Division as well as its costs of the appeal to this Court.

* * *

PRATTE J. concurred.

* * *

HYDE D.J. concurred.

une déduction comme allocation du coût en capital pour cette année-là.

C'est pourquoi l'appel doit être accueilli, les cotisations de l'appelante en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1967 et 1968 doivent être renvoyées au Ministre pour nouvelle cotisation étant donné que

- b* a) le Règlement 1100(2) n'a conféré à l'appelante aucun droit à une déduction pour l'année d'imposition 1965, et
- c* b) il n'est pas nécessaire qu'un bien ait existé ou ait été utilisé ou conservé aux fins de produire un revenu pour que le coût en capital de ce bien soit compris dans le calcul de l'allocation des coûts en capital aux termes du Règlement 1100(1),
- d* et l'appelante a droit aux dépens de l'appel interjeté devant la Division de première instance ainsi qu'aux dépens de l'appel interjeté devant cette cour.

* * *

LE JUGE PRATTE y a souscrit.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT HYDE y a souscrit.