

T-2280-74

T-2280-74

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

v.

a
c.**The Queen (Defendant)****La Reine (Défenderesse)**

Trial Division, Addy J.—Montreal, February 6; Ottawa, February 25, 1975.

b Division de première instance, le juge Addy—
Montréal, le 6 février; Ottawa, le 25 février 1975.

Income tax—Deductions—Emphyteutic lease—Plaintiff permitted deduction 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 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, 20(5),(6), 139(1)(ag) as am. and Regulations, s. 1100, Sch. B—Quebec Civil Code, art. 1198.

Impôt sur le revenu—Déductions—Bail emphytéotique—Déduction accordée pour 1964 à la demanderesse à titre d'allocation à l'égard du coût en capital de l'édifice—Démolition de l'édifice en 1965—Le contribuable perd-il le droit à la déduction à titre d'allocation à l'égard du coût en capital si, après avoir acquis la propriété dans le but d'en tirer un revenu, le bien cesse d'exister et s'il ne reste plus aucun bien dans la même catégorie?—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 11, 20(5), (6) et 139(1)(ag) mod. et les règlements, art. 1100, annexe B—Code Civil du Québec, art. 1198.

In an earlier decision, this Court permitted plaintiff to claim a deduction as capital cost allowance for a building and for its rights as lessee under an emphyteutic lease for the 1964 year. Since by virtue of article 1198 of the Quebec *Civil Code*, there occurred confusion of the rights of lessor and lessee as a result of purchase of both the building and lease by plaintiff in 1964, and since the building was demolished in 1965, plaintiff commenced this appeal to determine whether it may continue to claim allowances in respect of the capital cost of the building and of its rights as lessee.

Dans une décision antérieure, cette cour a permis à la demanderesse de réclamer pour l'année 1964 une déduction à titre d'allocation à l'égard du coût en capital d'un édifice et de ses droits à titre de preneur en vertu d'un bail emphytéotique. Puisque d'une part, en vertu de l'article 1198 du *Code Civil*, il y a eu confusion des droits du bailleur et du preneur résultant de l'achat de l'édifice et du bail par la demanderesse en 1964 et que, d'autre part, l'édifice a été démoli en 1965, la demanderesse a interjeté le présent appel pour établir si elle pourra continuer à réclamer des allocations à l'égard du coût en capital de l'édifice et de ses droits à titre de preneur.

Held, dismissing the appeal, in order to preserve the right to deduct yearly amounts calculated on the capital cost of specific property, destruction or alienation of the property, by sale or otherwise, makes no difference, provided that there has always existed, and still exists, since the initial purchase, property of the same class. It does not matter whether the other property was acquired concurrently with, before, or after, the destroyed or alienated property. Property in the particular class must actually exist before a deduction for previously acquired property may be claimed. The Tax Appeal Board has held that when a lease no longer existed, the taxpayer could no longer claim a deduction for the cost of acquiring the lease. Under section 11, a deduction is permissible only when the property is used to produce income; if it no longer exists, a deduction is not justifiable.

Arrêt: l'appel est rejeté. Pour conserver le droit de déduire annuellement des montants calculés sur le coût en capital de biens particuliers, la destruction ou l'aliénation par vente ou autrement de ces biens est sans effet, pourvu qu'il ait toujours existé et qu'il existe encore, depuis l'achat initial, d'autres biens de la même catégorie. Leur achat peut être simultané, antérieur ou subséquent à la destruction ou à l'aliénation en cause. Des biens dans la catégorie concernée doivent effectivement exister avant qu'on puisse réclamer une déduction pour des biens de cette catégorie achetés antérieurement. La Commission d'appel de l'impôt a décidé que, lorsqu'un bail n'existait plus, le contribuable ne pouvait plus réclamer de déduction pour dépréciation sur le prix d'acquisition du bail. Pour permettre une déduction en vertu de l'article 11, les biens doivent servir à produire un revenu; s'il n'en existe plus, ils ne peuvent donner droit à une déduction.

The Queen v. Compagnie Immobilière BCN Ltée [1973] C.T.C. 362; *M.N.R. v. Bessemer Trust Company* [1972] F.C. 1398 and *International Nickel Company of Canada v. M.N.R.* [1969] 1 Ex.C.R. 563, applied. *Towers v. M.N.R.* (1954) 10 Tax A.B.C. 347; *Borinsky v. M.N.R.* (1952) 6 Tax A.B.C. 367; *Trans-Prairie Pipelines Ltd. v. M.N.R.* 70 DTC 6351; and *Schafraan v. M.N.R.* 54 DTC 497, agreed with.

Arrêts appliqués: *La Reine c. La Compagnie Immobilière BCN Ltée* [1973] C.T.C. 362; *M.R.N. c. Bessemer Trust Company* [1972] C.F. 1398 et *International Nickel Company of Canada c. M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 563. Arrêts suivis: *Towers c. M.R.N.* (1954) 10 Tax A.B.C. 347; *Borinsky c. M.R.N.* (1952) 6 Tax A.B.C. 367; *Trans-Prairie Pipelines Ltd. c. M.R.N.* 70 DTC 6351; et *Schafraan c. M.R.N.* 54 D.T.C. 497.

INCOME tax appeal.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

M. Regnier and R. Couzin for plaintiff.

A. Garon, Q.C., and W. Lefebvre for a
defendant.

SOLICITORS:

Stikeman, Elliot, Tamaki, Mercier and Robb, Montreal, for plaintiff. b

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by c

ADDY J.: The issue between the plaintiff and the defendant turns on the interpretation of certain provisions of the *Income Tax Act*¹ and the *Income Tax Regulations* (hereinafter referred to as the Act and the Regulations). The taxation years in question are those ending on November 30, 1967 and November 30, 1968. d

The facts are not in dispute and the parties have produced a joint agreed statement of facts which covers various transactions dating back as far as 1910, concerning an emphyteutic lease granted on a parcel of land situated in Montreal and on a building known as the Transportation Building erected on the land. The agreed statement of facts, filed at the hearing as Exhibit I, is attached to these reasons. e

In *The Queen v. Compagnie Immobilière BCN Ltée*², this Court ruled on the right of the plaintiff at bar to claim a deduction as a capital cost allowance for this same building for the year 1964, and for its rights as lessee under the emphyteutic lease. The plaintiff and the defendant are appearing again before this Court, not to vary or to confirm the judgment previously rendered, but in a sense to complete it. By reason of the confusion in 1964 of the rights of the lessor and the lessee and because of the demolition of the building in 1965—which was noted by Court in the above-mentioned decision involving the same two parties—one might perhaps conclude that the plaintiff had disposed of its rights as a lessee as well as its f

¹ R.S.C. 1952, c. 148 as amended.

² [1973] C.T.C. 362.

AVOCATS:

M. Regnier et R. Couzin pour la demanderesse.

A. Garon, c.r., et W. Lefebvre pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Stikeman, Elliot, Tamaki, Mercier et Robb, Montréal, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Voici les motifs du jugement rendu en français par c

LE JUGE ADDY: Le différend entre la demanderesse et la défenderesse porte sur l'interprétation de certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ et des *Règlements de l'impôt sur le revenu* (ci-après appelé la Loi et les Règlements). Les années d'imposition en litige sont celles se terminant le 30 novembre 1967 et le 30 novembre 1968. d

Les faits ne sont pas en litige et les parties ont produit de concert une entente sur les faits qui relatent les diverses opérations remontant jusqu'en 1910 concernant un bail emphytéotique, consenti sur un terrain situé à Montréal et un édifice connu sous le nom de «Transportation Building» construit sur ce terrain. L'entente sur les faits, produite lors de l'audition comme pièce I au dossier, est jointe aux présents motifs. e

Dans l'affaire *La Reine c. Compagnie Immobilière BCN Ltée*² cette cour s'est prononcée sur le droit de la présente demanderesse de réclamer une déduction à titre d'allocation à l'égard du coût en capital du même édifice pour l'année 1964 et des droits du preneur en vertu du bail emphytéotique. La demanderesse et la défenderesse reviennent devant cette cour non pas pour infirmer ou confirmer le jugement déjà rendu, mais dans un certain sens pour le compléter. En raison de la confusion des droits du bailleur et du preneur en 1964 et de la démolition de l'édifice en 1965—lesquels n'ont d'ailleurs pas échappé à l'attention du tribunal dans ce jugement précédent concernant les deux mêmes parties—on peut peut-être dire que la f

¹ S.R.C. 1952, c. 48 tel qu'amendé.

² [1973] C.T.C. 362.

rights to the building. Since by virtue of Article 1198 of the *Civil Code*, there undoubtedly occurred confusion of the rights of the lessor and the lessee as a result of purchase of both the building and the lease by the plaintiff in 1964, and since the building was demolished in 1965, the present appeal is instituted in order to determine whether the plaintiff may continue to claim allowances in respect of the capital cost of the building, and also of its rights as lessee under the emphyteutic lease, after the demolition of the building and the confusion of the rights under the lease.

The fundamental question in this case is as follows: does a taxpayer lose all right to claim a deduction as a capital cost allowance for property if, after having acquired the property for the purpose of earning income, he disposes of it, or, in more general terms, if the property ceases to exist, and there is no property remaining in the same class? In the case at bar, the question arises in relation to two distinct properties included in different classes of depreciation: the Transportation Building included in class 3, and the lessee rights under the emphyteutic lease of 1910 included in class 13. Section 11(1)(a) of the Act reads as follows:

11. (1) Notwithstanding paragraphs (a), (b) and (h) of subsection (1) of section 12, the following amounts may be deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year:

(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;

This provision allows a taxpayer, in computing his income, to deduct an amount of the capital cost of property. It refers to the Regulations, and the relevant provisions of regulation 1100 read as follows:

1100. (1) Under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 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

demanderesse a disposé tant de ses droits de preneur que de l'édifice. Puisqu'en vertu de l'article 1198 du *Code civil*, il y a sans doute eu confusion de droits du bailleur et du preneur résultant de l'achat de l'édifice et du bail en 1964 par la demanderesse et, puisque l'édifice a été démolie en 1965, l'appel actuel vise à établir si la demanderesse pourra continuer à réclamer des allocations à l'égard du coût en capital de l'édifice et des droits du preneur dans le bail emphytéotique après la démolition et la confusion.

La question fondamentale se rapportant à cette affaire est la suivante: un contribuable perd-il tout droit de réclamer une déduction à titre d'allocation à l'égard du coût en capital d'un bien si après l'avoir acquis dans le but d'en tirer un revenu, il en dispose, ou, pour parler d'une façon plus générale, si le bien cesse d'exister, et qu'il ne reste plus aucun bien dans la même catégorie? Dans le présent appel, la question se pose à l'égard de deux biens distincts compris dans des catégories d'amortissement différentes: d'une part, l'édifice «Transportation Building» compris dans la catégorie 3 et, d'autre part, les droits du preneur découlant du bail emphytéotique de 1910 inclus dans la catégorie 13. L'article 11(1)a) de la Loi se lit comme suit:

11. (1) Par dérogation aux alinéas a), b) et h) du paragraphe (1) de l'article 12, les montants suivants peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition:

a) la partie de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, ou la somme à l'égard de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, s'il en est, qui est allouée par règlement;

Cette disposition permet à un contribuable de déduire dans le calcul de son revenu un montant à titre d'allocation à l'égard du coût en capital des biens. Elle réfère aux Règlements et les dispositions pertinentes du règlement 1100 se lisent comme suit:

1100. (1) En vertu de l'alinéa a) du premier paragraphe de l'article 11 de la Loi, il est par les présentes 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

<i>Rates</i>	<i>Taux</i>
(a) such amounts as he may claim in respect of property of each of the following classes in Schedule B not exceeding in respect of property	a) au montant qu'il peut réclamer à l'égard de biens de chacune des catégories suivantes, comprises dans l'Annexe B, sans dépasser, à l'égard des biens
(iii) of class 3, 5%	a (iii) de la catégorie 3, 5%
(xii) of class 12, 100%	(xii) de la catégorie 12, 100%
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 deductions under this subsection for the taxation year) of property of the class;	b 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);
<i>Leasehold Interest</i>	<i>Tenure à bail</i>
(b) such amount, not exceeding the amount for the year calculated in accordance with Schedule H, as he may claim in respect of the capital cost to him of property of class 13 in Schedule B;	c b) au montant qu'il peut réclamer à l'égard de ce que lui coûtent en capital les biens de la catégorie 13 de l'Annexe B, sans dépasser le montant pour l'année calculé en conformité de l'Annexe H;
The Transportation Building, demolished in 1965, is in class 3 of Schedule B referred to in regulation 1100, and the leasehold falls in class 13 of Schedule B as mentioned in regulation 1100(1)(b) above. As to the property in class 3 of Schedule B, according to regulation 1100(1)(a), counsel for the plaintiff maintains that depreciation should be taken on the undepreciated capital cost of property in the class, and not on the property itself: therefore, the existence of the property is not necessary for the right to depreciation to subsist. He refers for this purpose to the definition of "undepreciated capital cost," as the latter is defined in section 20(5)(e)(i) and (iii).	d L'édifice «Transportation Building» démolit en 1965 serait dans la catégorie 3 de l'annexe B auquel réfère le règlement 1100 et la tenure à bail tomberait dans la catégorie 13 de l'annexe B tel qu'il est mentionné dans le règlement 1100(1)b ci-haut. Pour ce qui est des biens de la catégorie 3 dans l'annexe B selon le règlement 1100(1)a), le procureur de la demanderesse soutient que la dépréciation doit être prise sur le coût en capital non déprécié des biens de la catégorie, et non sur les biens eux-mêmes, donc l'existence des biens n'est pas requise pour que le droit à la dépréciation subsiste. Il s'en rapporte pour cette fin à la définition de «coût en capital non déprécié» telle qu'elle est définie dans l'article 20(5)e)(i) et (iii).
The relevant paragraphs of section 20(5) read as follows:	g Les alinéas pertinents de l'article 20(5) se lisent comme suit:
(5) In this section and regulations made under paragraph (a) of subsection (1) of section 11,	(5) Dans le présent article et dans les règlements établis en exécution de l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, l'expression
(e) "undepreciated capital cost to a taxpayer of depreciable property" of a prescribed class as of any time means the capital cost to the taxpayer of depreciable property of that class acquired before that time minus the aggregate of	h «le coût en capital non déprécié, pour un contribuable, de biens susceptibles de dépréciation» d'une catégorie prescrite, à une époque quelconque, signifie le coût en capital, pour le contribuable, de biens susceptibles de dépréciation de cette catégorie dont l'acquisition est antérieure à cette époque, moins l'ensemble
(i) the total depreciation allowed to the taxpayer for property of that class before that time,	i (i) de la dépréciation totale allouée au contribuable, avant cette époque, pour des biens de cette catégorie,
(iii) each amount by which the undepreciated capital cost to the taxpayer of depreciable property of that class as of the end of a previous year was reduced by virtue of subsection (2).	j (iii) de chaque montant dont a été réduit, en vertu du paragraphe (2), le coût en capital non déprécié, pour le contribuable, des biens susceptibles de dépréciation de cette catégorie à la fin d'une année antérieure.

He also refers to the definition of “depreciable property” and to the definition of “total depreciation,” in paragraphs 20(5)(a) and (d):

(a) “depreciable property of a taxpayer” as of any time in a taxation year means property in respect of which the taxpayer has been allowed, or is entitled to, a deduction under regulations made under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 in computing income for that or a previous taxation year;

(d) “total depreciation allowed to a taxpayer” before any time for property of a prescribed class means the aggregate of all amounts allowed to the taxpayer in respect of property of that class under regulations made under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 in computing income for taxation years before that time;

The plaintiff maintains that its rights to continue to claim a yearly deduction from its income calculated on the initial purchase cost of the Transportation Building rests on the above-mentioned provisions, and that these clearly establish its right to such deductions even though the property itself no longer exists. The complete demolition of the Transportation Building in 1965 does not prevent the plaintiff, according to its counsel, from claiming a yearly depreciation, since there remains a balance of the initial undepreciated cost as defined by the Act and the above-mentioned provisions of the Regulations.

It is clear that in order to preserve the right to deduct yearly amounts calculated on the capital cost of specific property, the destruction or alienation of this property by sale or other means does not matter, provided that there has always existed and still exists, since the initial purchase, other property of the same class. Nor does it matter whether this other property was acquired concurrently with, before or after the acquisition of the destroyed or alienated property. In the case at bar, it is clear that, after demolition of the Transportation Building in 1965, the plaintiff no longer possessed any property of the same class, and counsel for the defendant maintains that when all the property of a particular class disappears all right to depreciation based on the cost of acquisition, of previously acquired property in that class is ter-

Il réfère également à la définition de «biens susceptibles de dépréciation» et aussi à la définition «dépréciation totale,» de l'article 20(5)a) et d):

a) «biens susceptibles de dépréciation d'un contribuable» à quelque époque d'une année d'imposition signifie les biens à l'égard desquels il a été accordé au contribuable une déduction en vertu des règlements édictés sous le régime de l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, ou à l'égard desquels le contribuable a droit à une telle déduction, en calculant le revenu de ladite année d'imposition ou d'une année d'imposition antérieure;

d) «dépréciation totale allouée à un contribuable,» avant une époque quelconque, pour des biens d'une catégorie prescrite, signifie l'ensemble de tous les montants alloués au contribuable relativement aux biens de cette catégorie, en vertu de règlements établis selon l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, en calculant le revenu des années d'imposition antérieures à cette époque;

La demanderesse prétend que son droit de continuer de réclamer une déduction annuelle de son revenu calculé sur le coût initial d'achat de l'édifice «Transportation Building» repose sur les textes susmentionnés et que ceux-ci établissent nettement son droit à ces déductions malgré que les biens eux-mêmes n'existent plus. La démolition complète de l'édifice «Transportation Building» en 1965 n'empêcherait pas la demanderesse, au dire de son procureur, de réclamer une dépréciation annuelle puisqu'il reste encore un solde du coût initial non déprécié tel qu'il est défini par la Loi et les textes du Règlement ci-haut mentionnés.

Il est clair que pour conserver le droit de déduire annuellement des montants calculés sur le coût au capital de biens particuliers, la destruction ou l'aliénation par vente ou autrement de ces biens n'importe pas, pourvu qu'il ait toujours existé et qu'il existe encore, depuis l'achat initial, d'autres biens de la même catégorie. Il n'importe pas non plus que ces autres biens aient été acquis simultanément, antérieurement ou subséquentement aux biens détruits ou aliénés. En l'espèce, il est clair qu'après la démolition de l'édifice «Transportation Building» en 1965, la demanderesse ne possédait plus aucun bien de la même catégorie et le procureur de la défenderesse soutient que lorsque tous les biens d'une catégorie particulière disparaissent tout droit à une dépréciation fondée sur le prix d'acquisition des biens de cette catégorie acquis

minated, subject only to the provisions of regulation 1100(2), which reads as follows:

Allowance on Disposal of or Transfer from Class

(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.

On the other hand, counsel for the plaintiff argues that this section does not require the taxpayer to take a deduction equal to the undepreciated capital cost within the year, but allows him to do so if he wishes, and that he still retains his right to take a yearly depreciation as he sees fit in accordance with the provisions of section 11(1)(a) and of regulation 1100(1) mentioned above.

It is well to note first of all that section 11(1) contains the words "for a taxation year," and also that in examining the above-quoted texts of sections 11(1)(a) and 20(5)(e), and paragraphs (a) and (b) of regulation 1100(1), we find the word "property" in each case. The term "property" is defined in section 139(1)(ag) as follows:

(ag) "property" means property of any kind whatsoever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes a right of any kind whatsoever, a share or a chose in action;

It seems clear, upon considering this definition of "property" in the Act and upon applying it to the sections and regulations mentioned above, that property in the class under consideration must actually exist before a deduction for previously acquired property of that class may be claimed. Jackett C.J. recently stated, at page 1400 of *M.N.R. v. Bessemer Trust Company*³:

The scheme of capital cost allowance, as it was originally enacted in 1948 for residents of Canada and persons carrying on business in Canada, was twofold. In the first place, annual allowances in respect of capital cost were permitted by regula-

antérieurement est terminé, sujet seulement aux dispositions du règlement 1100(2); celui-ci se lit comme suit:

Allocation à l'occasion de l'aliénation des biens d'une catégorie

(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 auquel s'établirait autrement le coût en capital non dépréciée, pour lui, des biens de cette catégorie à l'expiration de l'année d'imposition.

De son côté, le procureur de la demanderesse prétend que cet article n'oblige pas le contribuable à prendre dans l'année même une déduction égale au coût en capital non déprécié mais lui permet de le faire s'il le désire et qu'il conserve toujours son droit de prendre une dépréciation annuelle comme bon lui semblera selon les dispositions de l'article 11(1)(a) et du règlement 1100(1) ci-haut mentionnés.

Il convient tout d'abord de noter que l'article 11(1) contient les mots «pour une année d'imposition» et aussi qu'en examinant les textes cités plus haut des articles 11(1)(a) et 20(5)(e) et des alinéas (a) et (b) du règlement 1100(1) nous y trouvons dans chaque cas les mots «les biens» ou «des biens.» Le terme «biens» est défini à l'article 139(1)(ag) comme suit:

(ag) «biens» signifie des biens de toute nature, qu'ils soient réels ou personnels, corporels ou incorporels, et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend un droit de quelque nature que ce soit, une action ou un droit incorporel;

Il semble évident, en considérant cette définition de «biens» dans la Loi et en l'appliquant aux articles et règlements ci-haut mentionnés, qu'un bien dans la catégorie concerné doit exister de fait avant qu'une déduction pour des biens de cette catégorie achetés antérieurement puisse être réclamée. Le juge en chef Jackett déclarait récemment à la page 1400 de l'arrêt *M.R.N. c. Bessemer Trust Company*³:

Les dispositions portant sur l'allocation du coût en capital, telles qu'initialement adoptées en 1948, et visant les résidents du Canada et les personnes exploitant une entreprise au Canada, comportaient deux éléments. En premier lieu, l'article

³ [1972] F.C. 1398.

³ [1972] F.C. 1398.

tion under section 11(1)(a) each year during which the taxpayer continued to own property acquired for use as, or in, a source of income.

See also *The International Nickel Company of Canada v. M.N.R.*⁴ in which Gibson J. stated, at page 567:

As a consequence, the appellant at no time could or can now or in the future, make any deduction from its taxable income in any taxation year for capital cost allowance under the *Income Tax Act* in respect to the capital cost of these buildings or things at Thompson Townsite not owned by it, but built and paid for by it.

In three cases before the Tax Appeal Board, it was held that when a lease no longer existed the taxpayer could no longer claim a deduction for depreciation on the cost of acquiring the lease. See *Towers v. M.N.R.*⁵; *Borinsky v. M.N.R.*⁶; *Schafran v. M.N.R.*⁷; and in *The International Nickel Company of Canada v. M.N.R.* mentioned above, it was stated that the cost of constructing buildings on land not belonging to the taxpayers could not be the basis for a deduction for depreciation, since the buildings had been erected on a piece of land belonging to another person who *ipso facto* became the owner of those buildings.

However, what is more important is the fact that the general disposition of the Act in so far as deductions are concerned, provides that, in order to justify a deduction, the property in question must be used to produce income and, if it no longer exists, it clearly cannot produce income or for that reason justify a deduction. The principle that the property must be used to produce income becomes clear when we examine the text of section 20(6)(a) and (b) of the Act, which reads as follows:

(6) For the purpose of this section and regulations made under paragraph (a) of subsection (1) of section 11, the following rules apply:

(a) where a taxpayer, having acquired property for the purpose of gaining or producing income therefrom or for the purpose of gaining or producing income from a business, has commenced at a later time to use it for some other purpose,

⁴ [1969] 1 Ex.C.R. 563.

⁵ (1954) 10 Tax A.B.C. 347.

⁶ (1952) 6 Tax A.B.C. 367.

⁷ 54 DTC 497.

11(1)a permettait à ces contribuables, pour chaque année où ils étaient propriétaires de biens acquis aux fins d'en tirer un revenu, de réclamer une allocation à l'égard du coût en capital relativement à ces biens, celle-ci devant être établie par règlement.

^a Voir aussi l'arrêt *The International Nickel Company of Canada c. M.R.N.*⁴ où le juge Gibson disait à la page 567 de l'arrêt:

[TRADUCTION] En conséquence, l'appelante n'a pu par le passé, ne peut actuellement et ne pourra dans le futur, déduire de son revenu imposable, pour une quelconque année d'imposition, l'allocation à l'égard du coût en capital prévu à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, relativement au coût en capital des immeubles ou choses situés sur le territoire de Thompson, qui ne sont pas sa propriété, mais qu'elle a construits à ses frais.

^c Dans trois causes devant la Commission d'appel de l'Impôt sur le revenu il a été décidé que lorsqu'un bail n'existait plus le contribuable ne pouvait plus réclamer de déduction pour dépréciation sur le prix d'acquisition du bail. Voir les arrêts *Towers c. M.R.N.*⁵; *Borinsky c. M.R.N.*⁶; *Schafran c. M.R.N.*⁷; aussi *International Nickel Company of Canada c. M.R.N.* ci-haut mentionné déclarait que le coût de construction d'édifices sur un terrain n'appartenant pas aux contribuables ne pouvait donner droit à une déduction pour dépréciation puisque les édifices avaient été érigés sur un fond de terre appartenant à une autre personne qui par le fait même devenait propriétaire de ces édifices.

^f Mais ce qui a de plus important je crois c'est que l'arrangement général de la Loi au sujet des déductions prévoit que pour donner à des déductions les biens en question doivent servir à produire du revenu et, s'il n'en existe plus, ils ne peuvent évidemment pas produire de revenu ni par le fait même, donner droit à une déduction. Le principe que le bien doit servir à produire un revenu devient évident en examinant le texte de l'article 20(6)(a) et (b) de la Loi, qui se lit comme suit:

(6) Pour l'exécution du présent article et des règlements établis selon l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, les règles suivantes s'appliquent:

ⁱ a) Lorsqu'un contribuable, ayant acquis des biens dans le dessein d'en gagner ou d'en produire un revenu ou dans l'intention de gagner ou de produire du revenu d'une entreprise, a commencé à une date ultérieure à les utiliser pour

⁴ [1969] 1 R.C.É. 563.

⁵ (1954) 10 Tax A.B.C. 347.

⁶ (1952) 6 Tax A.B.C. 367.

⁷ 54 DTC 497.

he shall be deemed to have disposed of it at that later time at its fair market value at that time;

(b) where a taxpayer, having acquired property for some other purpose, has commenced at a later time to use it for the purpose of gaining or producing income therefrom, or for the purpose of gaining or producing income from a business, he shall be deemed to have acquired it at that later time at its fair market value at that time;

Therefore, in order to enable a deduction to be made pursuant to section 11 of the Act, the property must be used to produce income, or at least, if it does not produce income, it must be held for the purpose of producing some. (This principle has also been recognized in *Trans-Prairie Pipelines Ltd. v. M.N.R.*⁸—see page 6354 of the decision and the other cases quoted at the bottom of the page.)

I must therefore conclude that, by demolishing the Transportation Building in 1965, the plaintiff lost all right to future deductions based on the original purchase price of that building under section 11 of the Act, since no other property of that class existed, and for the same reason I must also conclude that, in view of the confusion of the rights of lessor and lessee when the emphyteutic lease and the building were both purchased, the plaintiff also lost all right to a deduction arising from the said lease.

The appeal will therefore be dismissed with costs.

AGREED STATEMENT OF FACTS

Exhibit I attached to the reasons for judgment of Addy J. on February 25, 1975.

1. The Plaintiff was incorporated on December 27, 1962 under the *Companies Act*, now the *Canada Corporations Act*.
2. The Plaintiff is a subsidiary of the Bank Canadian National, and apart from directors' qualifying shares, all the issued shares of the Plaintiff are held by the Bank Canadian National.
3. The taxation years in question are the Plaintiff company's taxation years ending on November 30, 1967 and on November 30, 1968.
4. By contract dated June 2, 1910, the "Éclésiastiques du séminaire de Saint-Sulpice de Montréal" granted an emphyteutic lease to the Transportation Building Company Limited.

⁸ 70 DTC 6351.

d'autres fins, il est réputé les avoir aliénés à cette date ultérieure selon leur juste valeur marchande à cette même date;

b) lorsqu'un contribuable, ayant acquis des biens pour une autre fin, a commencé à une date ultérieure à les utiliser en vue d'en gagner ou d'en produire un revenu ou afin de gagner ou de produire un revenu d'une entreprise, il est censé les avoir acquis à cette date ultérieure selon leur juste valeur marchande à cette même date;

Pour permettre une déduction sous l'article 11 de la Loi, les biens doivent donc servir à produire du revenu, ou du moins, s'ils en produisent pas, ils doivent être détenus dans le but d'en produire. (Ce principe a aussi été reconnu dans la cause *Trans-Prairie Pipelines Ltd. c. M.R.N.*⁸: voir page 6354 de l'arrêt et les autres causes citées au bas de la page.)

Je dois donc conclure qu'en démolissant l'édifice «Transportation Building» en 1965 la demanderesse perdit tout droit de déduction future à même le prix d'achat original de cet édifice, sous l'empire de l'article 11 de la Loi puisqu'il n'existait plus d'autres biens dans cette catégorie et je dois aussi conclure pour le même motif, qu'en vue de la confusion des droits du bailleur et du preneur lors de l'achat du bail emphytéotique et de l'édifice, la demanderesse perdit également tout droit à une déduction découlant dudit bail.

L'appel sera donc rejeté avec dépens.

ENTENTE SUR LES FAITS

Pièce I annexée aux motifs du jugement du juge Addy en date du 25 février 1975.

1. La demanderesse fut constituée en corporation le 27 décembre 1962 en vertu de la *Loi fédérale des compagnies*, maintenant la *Loi sur les corporations canadiennes*.
2. La demanderesse est une filiale de la Banque canadienne nationale et à l'exception des actions habilitant les administrateurs, toutes les actions émises par la demanderesse sont détenues par la Banque canadienne nationale.
3. Les années d'imposition en litige sont les années d'imposition se terminant le 30 novembre 1967 et le 30 novembre 1968 de la compagnie demanderesse.
4. Par acte en date du 2 juin 1910, les ecclésiastiques du séminaire de Saint-Sulpice de Montréal consentirent un bail emphytéotique à «The Transportation Building Company Limited.»

⁸ 70 DTC 6351.

5. The Transportation Building Company Limited erected a building known as the Transportation Building on the land covered by the emphyteutic lease.

6. By contract dated July 4, 1952, Messrs. Cohen and Zalkind acquired from the Transportation Building Company Limited:

- (i) the rights of the lessee under the emphyteutic lease of June 2, 1910; and
- (ii) ownership of the Transportation Building.

7. By contract dated March 16, 1964, General Trust of Canada acquired from the "Prêtres de Saint-Sulpice de Montréal" (formerly the "Ecclésiastiques du séminaire de Saint-Sulpice de Montréal"):

- (i) ownership of the land covered by the emphyteutic lease of June 2, 1910;
- (ii) the rights of the lessor under the said emphyteutic lease; and
- (iii) all rights of the lessor in the Transportation building;

for the sum of \$700,000.00.

8. By contract dated July 3, 1964, the Plaintiff acquired from Messrs. Cohen and Zalkind:

- (i) the rights of the lessee under the emphyteutic lease of June 2, 1910; and
- (ii) ownership of the Transportation Building.

9. By contract dated October 29, 1964, General Trust of Canada sold to the Bank Canadian National:

- (i) ownership of the land covered by the emphyteutic lease of June 2, 1910;
- (ii) the rights of the lessor in the said emphyteutic lease; and
- (iii) all rights of the lessor of the Transportation Building;

for the sum of \$700,000.00.

10. By contract dated January 8, 1965, the Plaintiff acquired from the Bank Canadian National:

- (i) ownership of the land covered by the emphyteutic lease of June 2, 1910;
- (ii) the rights of the lessor in the said emphyteutic lease; and
- (iii) all rights of the lessor of the Transportation Building;

for the sum of \$700,000.00.

11. On that same date, the Plaintiff leased the land in question by means of an emphyteutic lease to the "Société Place d'Armes Ltée," which demolished the Transportation Building during the course of 1965.

12. On April 24, 1973, judgment was delivered in *The Queen v. Compagnie Immobilière BCN Ltée* [1973] C.T.C. 362], concerning the 1964 taxation year, as follows:

... the assets acquired by defendant were acquired to be used, and not for demolition or for extinction by confusion. The building must be classified in Class 3 and the lessee rights in Class 13.

The appeal is ... dismissed without costs ...

13. At the end of the Plaintiff's 1964 taxation year the only property belonging in class 3 of Schedule B of the *Income Tax*

5. «The Transportation Building Company Limited» construit sur le terrain faisant l'objet du bail emphytéotique, un édifice connu sous le nom de «Transportation Building.»

6. Par acte en date du 4 juillet 1952, Messieurs Cohen et Zalkind acquièrent de «The Transportation Building Company Limited»:

- (i) les droits du preneur dans le bail emphytéotique du 2 juin 1910; et
- (ii) la propriété de l'édifice connu sous le nom de «Transportation Building.»

7. Par acte en date du 16 mars 1964, le Trust Général du Canada acquit, des prêtres de Saint-Sulpice de Montréal (anciennement les ecclésiastiques du séminaire de Saint-Sulpice de Montréal):

- (i) la propriété du terrain faisant l'objet du bail emphytéotique du 2 juin 1910;
- (ii) les droits du bailleur dans ledit bail emphytéotique; et

(iii) tous les droits du bailleur dans l'édifice connu sous le nom de «Transportation Building»;

pour la somme de \$700,000.00.

8. Par acte en date du 3 juillet 1964, la demanderesse acquit de Messieurs Cohen et Zalkind:

- (i) les droits du preneur dans le bail emphytéotique du 2 juin 1910; et
- (ii) la propriété de l'édifice connu sous le nom de «Transportation Building.»

9. Par acte en date du 29 octobre 1964, le Trust Général du Canada vendit à la Banque canadienne nationale:

- (i) la propriété du terrain faisant l'objet du bail emphytéotique du 2 juin 1910;
- (ii) les droits du bailleur dans ledit bail emphytéotique; et
- (iii) tous les droits du bailleur dans l'édifice connu sous le nom de «Transportation Building»;

pour la somme de \$700,000.00.

10. Par acte en date du 8 janvier 1965, la demanderesse acquit de la Banque canadienne nationale:

- (i) la propriété du terrain faisant l'objet du bail emphytéotique du 2 juin 1910;
- (ii) les droits du bailleur dans ledit bail emphytéotique; et
- (iii) tous les droits du bailleur dans l'édifice connu sous le nom de «Transportation Building»;

pour la somme de \$700,000.00.

11. A la même date, la demanderesse loua par bail emphytéotique le terrain en question à la Société Place d'Armes Ltée qui démolit l'édifice «Transportation Building» au cours de l'année 1965.

12. Le 24 avril 1973, jugement fut rendu dans la cause *La Reine v. Compagnie Immobilière BCN Ltée* [1973] C.T.C. 362], concernant l'année d'imposition 1964, comme suit:

Les biens acquis par la défenderesse le furent dans le but de les utiliser et non de les démolir ou de les éteindre par confusion. L'édifice doit être classé dans la catégorie 3 et les droits du preneur dans la catégorie 13.

L'appel est ... rejeté sans frais ...

13. A la fin de l'année d'imposition 1964 de la demanderesse, le seul bien faisant partie de la catégorie 3 de l'annexe B des

Regulations was the Transportation Building, and the only property belonging in class 13 was the lessee rights described in paragraph 8.

14. During the Plaintiff's 1965, 1966, 1967 and 1968 taxation years, there were no additions of property in classes 3 or 13.

Règlements de l'Impôt sur le revenu était l'édifice «Transportation» et le seul bien faisant partie de la catégorie 13 étaient les droits de preneur décrits au paragraphe 8.

14. Au cours des années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968 de la demanderesse il n'y eut aucune addition de biens dans les catégories 3 ou 13.