

T-4365-77

T-4365-77

Mount Robson Motor Inn Limited (Plaintiff)**Mount Robson Motor Inn Limited (Demanderesse)**

v.

a c.

The Queen (Defendant)**La Reine (Défenderesse)**

Trial Division, Thurlow A.C.J.—Edmonton, September 13; Ottawa, December 7, 1979.

Division de première instance, le juge en chef adjoint Thurlow—Edmonton, 13 septembre; Ottawa, 7 décembre 1979.

Income tax — Capital cost allowance — Rights in buildings and improvements (paving) on leased land acquired under lease which gave lessee (plaintiff) the right to remove and sever such buildings and improvements — Whether the plaintiff's rights in buildings and improvements (paving) were properly classified as a leasehold interest falling within class 13 of the capital cost allowance Regulations, or should have been classified as falling within classes 1 and 6 — Appeal allowed — Income Tax Regulations, ss. 1100(1),(2), 1102(2),(4),(5).

Impôt sur le revenu — Allocation du coût en capital — Droits dans les bâtiments et améliorations (pavage) sur terrain loué, acquis en vertu d'un bail qui prévoyait pour le locataire (la demanderesse en l'espèce) le droit de démonter et d'enlever bâtiments et améliorations — Il échet d'examiner si les droits de la demanderesse dans les bâtiments et les améliorations (pavage) ont été proprement classés comme droits dans des biens constitués par une tenure à bail, tombant dans la catégorie 13 des Règlements relatifs aux allocations du coût en capital, ou s'ils auraient dû être classés dans les catégories 1 et 6 — Appel accueilli — Règlements de l'impôt sur le revenu, art. 1100(1),(2), 1102(2),(4),(5).

The plaintiff acquired rights in buildings and improvements (paving) under an agreement which provided for the assignment to the plaintiff of the rights of Mount Robson Motels Limited as lessee of land held under a lease granted to it by the Crown, together with the lessee's rights in hotel buildings and other improvements which had been constructed thereon at the expense of the lessee. The lease from the Crown required the payment of an annual rent, and provided that on the termination of the lease, the lessee could sever and remove from the land all buildings and improvements. The issue is whether the plaintiff's rights in the buildings and improvements were properly classified by the Minister as a leasehold interest falling within class 13 of the capital cost allowance Regulations or should have been classified as falling within classes 1 and 6 as claimed by the plaintiff in its income tax returns for 1974 and 1975. The defendant argues that as the buildings and improvements were fixtures, they were part of the land and, as the plaintiff's interest in the land was a leasehold interest, its rights in the buildings and improvements, as well, were a leasehold interest.

La demanderesse a acquis des droits dans des bâtiments et améliorations (pavage) en vertu d'un accord qui prévoyait la cession à la demanderesse des droits détenus par Mount Robson Motels Limited à titre de locataire d'un terrain donné à bail par la Couronne, ainsi que les droits du locataire dans les hôtels et améliorations, érigés à ses frais, sur ce terrain. Le bail consenti par la Couronne prévoyait le paiement d'un loyer annuel et stipulait qu'à son expiration, le locataire pouvait démonter et enlever du terrain toutes les structures et améliorations. Il échet d'examiner si les droits de la demanderesse dans les bâtiments et les améliorations ont été régulièrement classés par le Ministre comme droits dans des biens constitués par une tenure à bail, tombant dans la catégorie 13 des Règlements relatifs aux allocations à l'égard du coût en capital, ou si le Ministre aurait dû les classer dans les catégories 1 et 6 comme l'a fait la demanderesse dans ses déclarations d'impôt sur le revenu pour les années 1974 et 1975. La défenderesse soutient que les bâtiments et améliorations étant fixés au terrain, ils en faisaient partie intégrante, et que les droits de la demanderesse à l'égard de ce terrain comme à l'égard des bâtiments et améliorations étaient des droits dans des biens constitués par une tenure à bail.

Held, the appeal is allowed with costs. The substance of what appears to be embraced by the wording of class 13 is depreciable property, that is to say property other than land, which is held under a lease upon the termination of which the rights of the lessee will come to an end and the depreciable property will automatically revert to a lessor. In the present situation, the buildings and improvements were erected at the expense of the original lessee which had the right to their possession and enjoyment throughout the term, and then to sever and remove them as its own property. By virtue of the agreement and assignment, the plaintiff at the material times had those rights. The Crown has never had a right to the possession or enjoyment of the buildings and improvements and will have no right

Arrêt: l'appel est accueilli avec dépens. Il appert que la catégorie 13 vise essentiellement des biens amortissables, c'est-à-dire des biens autres que les biens-fonds, qui sont donnés en location pendant la durée d'un bail, à l'expiration duquel les droits du locataire prennent fin et les biens amortissables reviennent de plein droit au bailleur. En l'espèce, les bâtiments ont été érigés et les améliorations réalisées aux frais du locataire initial, lequel avait le droit de les occuper et d'en jouir pendant toute la durée du bail puis, à l'expiration de ce dernier, de les démonter et de les enlever comme s'ils lui appartenaient. En vertu de l'accord et de la cession, la demanderesse jouissait de ce droit pendant l'époque en cause. La Couronne n'a jamais eu le droit de possession ou de jouissance de ces bâtiments et

under the lease to insist on these being left on the premises for its benefit when the lease comes to an end.

Rudnikoff v. The Queen [1974] 2 F.C. 807, distinguished. *Cohen v. The Minister of National Revenue* [1968] 1 Ex.C.R. 110, followed. *Ayre and Sons Ltd. v. Minister of National Revenue* (1955) 14 Tax A.B.C. 1, referred to. *Dow Holdings Ltd. v. The Minister of National Revenue* 76 DTC 1199, referred to.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

John V. Decore, Q.C. for plaintiff.
L. P. Chambers, Q.C. and *L. S. Holland* for defendant.

SOLICITORS:

Decore & Company, Edmonton, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

THURLOW A.C.J.: The issue in this appeal is whether the plaintiff's rights in buildings and improvements (paving) on certain leased land were properly classified by the Minister as a leasehold interest falling within class 13 of the capital cost allowance Regulations or should have been classified as falling within classes 1 and 6 as claimed by the plaintiff in its income tax returns for 1974 and 1975.

The rights in question were acquired by the plaintiff from Mount Robson Motels Limited under an agreement made on or about May 16, 1973, which provided for the assignment to the plaintiff of the rights of Mount Robson Motels Limited as lessee of land in Jasper National Park held under a 42-year lease granted to it by the Crown in April 1959, together with the lessee's rights in hotel buildings and other improvements which had been constructed thereon at the expense of the lessee. The consideration paid by the plaintiff was some \$1,125,000 of which by the agreement \$70,000 was apportioned to the lease of the

améliorations et le bail ne lui reconnaît pas le droit d'exiger, à l'expiration de celui-ci, que les bâtiments et améliorations soient laissés sur place à son profit.

Distinction faite avec l'arrêt: *Rudnikoff c. La Reine* [1974] 2 C.F. 807. Arrêt suivi: *Cohen c. Le ministre du Revenu national* [1968] 1 R.C.É. 110. Arrêts mentionnés: *Ayre and Sons Ltd. c. Le ministre du Revenu national* (1955) 14 Tax A.B.C. 1; *Dow Holdings Ltd. c. Le ministre du Revenu national* 76 DTC 1199.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

John V. Decore, c.r. pour la demanderesse.
L. P. Chambers, c.r. et *L. S. Holland* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Decore & Company, Edmonton, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE EN CHEF ADJOINT THURLOW: On nous demande de déterminer en l'espèce si les droits de la demanderesse dans des bâtiments érigés sur un terrain loué et dans des améliorations (pavage) apportées à ce terrain ont été régulièrement classés par le Ministre comme des droits dans des biens constitués par une tenure à bail et tombant, en tant que tels, dans la catégorie 13 des Règlements relatifs aux allocations à l'égard du coût en capital, ou si le Ministre aurait dû les classer dans les catégories 1 et 6 comme l'a fait la demanderesse dans ses déclarations d'impôt sur le revenu pour les années 1974 et 1975.

Les droits en question ont été acquis par la demanderesse par suite d'un accord conclu avec la Mount Robson Motels Limited le 16 mai 1973 ou vers cette date, en vertu duquel furent cédés à la demanderesse les droits que détenait, à titre de locataire la Mount Robson Motels Limited dans des terrains situés dans le parc national de Jasper et loués pour une période de 42 ans en vertu d'un bail consenti par la Couronne en avril 1959 ainsi que les droits que détenait la Mount Robson Motels Limited dans des hôtels construits à ses frais sur ces terrains et dans des améliorations apportées à ceux-ci également à ses frais. En con-

land, \$960,000 to the buildings, \$14,000 to other improvements and the remainder to furnishings and other chattels.

The lease from the Crown required the payment of an annual rent of \$500 throughout the 42-year term and included the following provisions:

1. The Lessee will during the said term pay the said rent and all taxes, rates, duties and assessments charged upon the land or upon the Lessee in respect thereof.
2. The Lessee will within six months of the commencement of the said term, submit to the Superintendent in triplicate plans and specifications of the building to be erected upon the land and a plan indicating its proposed location on the land.
3. Upon approval by the Superintendent of the said plans and specifications the Lessee will erect the building described therein on or before the first day of April, 1960.
4. The Lessee will use the land for the purpose of a motel only, and will not use or permit the use of the land in any way that in the opinion of the Superintendent is immoral or constitutes a nuisance.
6. The Lessee may not sublet the premises or any part thereof or assign or transfer this lease without the consent of the Minister in writing.
10. The Lessee may on the termination of this lease sever and remove from the land all structures, fixtures and improvements which during the said term have been affixed or placed on the land at the expense of the Lessee.
13. This lease enures to the benefit of and is binding upon Her Majesty, Her Heirs and Successors and the Lessee, its successors and assigns.

On the evidence, I am of the opinion that whether or not the buildings were bolted to the concrete foundations on which they rested, they were fixtures. Whether the buildings were of a kind that, in the absence of clause 10, would be subject to severance and removal at the end of the term by the tenant in the exercise of the common law right to remove trade fixtures is not clear. However, as has been said in more than one case, the parties to a lease are entitled to make their own law with respect to their rights to fixtures and when they

trepartie, la demanderesse a versé un montant de \$1,125,000 ainsi réparti: \$70,000 pour le loyer des terrains; \$960,000 pour les bâtiments; \$14,000 pour les améliorations; et le reste de la somme pour les meubles.

Le bail de la Couronne prévoit le versement d'un loyer annuel de \$500 jusqu'à expiration (sa durée est de 42 ans). En voici les dispositions pertinentes:

- [TRADUCTION] 1. Pendant la durée du bail, le locataire paiera le loyer précité, de même que toutes les taxes, redevances et cotisations afférentes à ces terrains ou exigées de leur locataire.
2. Au plus tard six mois après l'entrée en vigueur du présent bail, le locataire soumettra au surintendant, en triple exemplaire, les plans et les devis descriptifs du bâtiment que l'on prévoit construire sur ces terrains, de même qu'un plan des terrains montrant l'emplacement futur de ce bâtiment.
 3. Après approbation par le surintendant de ces plans et de ces devis descriptifs, le locataire aura jusqu'au 1^{er} avril 1960 pour compléter la construction du bâtiment décrit dans ces plans et devis.
 4. Le locataire utilisera ces terrains dans le seul but d'y exploiter un motel et évitera d'y exercer ou de permettre qu'il y soit exercé des activités que le surintendant juge immorales ou abusives.
 6. Sans le consentement écrit du Ministre, le locataire ne peut ni sous-louer les lieux, en tout ou en partie, ni céder ou transférer le présent bail.
 10. A l'expiration du présent bail, le locataire pourra, à ses frais, démonter et enlever des terrains toutes les structures, installations et améliorations qui y auront été fixées ou placées.
 13. Les droits et obligations issus du présent bail se transmettent de plein droit aux héritiers et successeurs de Sa Majesté, et aux successeurs et ayants droit du locataire.

Après l'examen de la preuve, je suis d'avis que les bâtiments en cause constituent des installations et ce, qu'ils aient été ou non rivés à la fondation de béton sur laquelle ils reposaient. Il n'est pas clair si, à l'expiration du bail, ces installations auraient pu, en l'absence de la clause 10, être démontées et enlevées par le locataire en vertu du droit que lui reconnaît la *common law* d'enlever les installations de caractère commercial. Cependant, comme les cours l'ont maintes fois reconnu, les parties à un bail peuvent énoncer leurs propres règles régissant

exercise that right the law so made governs¹. In the present instance, the original parties to the lease have done that by including clause 10 which confers on the lessee a right of severance and removal of the buildings and improvements.

In my view, nothing turns on the fact that the right given is to sever and remove "on termination of" the lease. The purpose of the clause is to protect the lessee's interest in what has been erected on the land at his expense, and to make it clear that the Crown is not entitled to insist at the end of the term on the buildings and improvements being left on the land for its benefit. When the time comes, severance and removal itself may not be an attractive or profitable course, but the right to sever and remove at the end of the term gives the lessee bargaining power both with the Crown and any other prospective lessee which otherwise it would not have. Moreover, as an adjunct of the lessee's right to possession of both the land and the buildings and other improvements during the continuance of the lease, it appears to me to demonstrate that, though during the term the buildings and the improvements as fixtures are part of the land, and though the lessee's right to possession and enjoyment of the land with the buildings and improvements on it will terminate at the end of the 42-year period, the lessee's right to possession and ownership of the buildings and improvements is to continue indefinitely. Further, in my opinion, the Crown has never had at any material time as against either the original lessee or the plaintiff or any sub-lessee or mortgagee any right to possession of the buildings or improvements. The Crown has never asserted any such right and it is apparent that the rent is not payable for anything but the land itself.

I turn now to the *Income Tax Regulations* in effect at the material time. Changes have been made since then but they do not affect the present appeal.

Under subsection 1100(1), a taxpayer is entitled to claim a deduction of capital cost allowance according to the class defined in Schedule B in

¹ See Williams' *The Canadian Law of Landlord and Tenant*, fourth edition, sections 128.2 and 128.3 and cases there cited, in particular *Gray v. McLennan* (1886) 3 Man. Law R. 337.

l'exercice de leurs droits individuels dans ces installations, et ce sont ces règles qui prévalent lorsque les parties décident d'exercer ces droits¹. C'est ce que les parties initiales au bail ont fait en l'espèce en y insérant la clause 10 qui reconnaît au locataire le droit de démonter et d'enlever toutes les structures, installations et améliorations.

A mon avis, il importe peu que ce droit soit accordé au locataire «à l'expiration» du bail. La clause a pour but de protéger les droits du locataire dans les constructions érigées à ses frais sur les terrains et d'énoncer clairement que la Couronne n'a pas le droit d'exiger que les constructions et améliorations y soient laissées à l'expiration du bail. Certes, il est possible que l'exercice de ce droit puisse s'avérer ni intéressant ni avantageux, mais il faut néanmoins reconnaître que ce droit confère au locataire une force de négociation à l'égard de la Couronne et de tout autre locataire éventuel qu'autrement il n'aurait pas. En outre, ce droit vient compléter le titre de possession que détient le locataire dans les terrains, les bâtiments et les améliorations pendant la durée du bail, en ce qu'il établit que le locataire jouit d'un droit indéfini à la possession et à la propriété des bâtiments et des améliorations et ce, bien que pendant la durée du bail, ces bâtiments et ces améliorations fassent partie du terrain à titre d'installations et que le titre de possession et le droit de jouissance que détient le locataire dans ces terrains, bâtiments et améliorations prennent fin à l'expiration du bail de 42 ans. De plus il m'apparaît qu'à aucune des époques en cause, la Couronne n'a été en mesure d'opposer un titre de possession dans ces bâtiments et améliorations, soit au locataire initial, soit à la demanderesse, ou à tout sous-locataire ou créancier sur *mortgage*. D'ailleurs, elle n'a jamais revendiqué un tel titre et il appert que le loyer est versé uniquement pour la location des terrains.

Examinons maintenant les *Règlements de l'impôt sur le revenu* en vigueur aux époques pertinentes. Des modifications leur ont été apportées depuis, mais elles sont sans importance pour les fins du présent appel.

Conformément au paragraphe 1100(1), un contribuable a le droit de demander une déduction pour l'allocation du coût en capital à l'égard de ses

¹ Voir: Williams' *The Canadian Law of Landlord and Tenant*, 4^e édition, paragraphes 128.2 et 128.3, et la jurisprudence qui y est citée, notamment *Gray c. McLennan* (1886) 3 Man. Law R. 337.

which the property falls. Parking areas fall within class 1, frame buildings, of the kind here in question, fall within class 6. But, with certain defined exceptions, which, however, do not apply here, "Property that is a leasehold interest" falls within class 13 of Schedule B. With respect to such property, subsection 1100(2) provides that the capital cost allowance which the taxpayer may claim may not exceed the amount calculated in accordance with Schedule H.

Section 1102 includes the following provisions:

1102. ...

Land

(2) The classes of property described in Schedule B shall be deemed not to include the land upon which a property described therein was constructed or is situated.

*Improvements or Alterations
to Leased Properties*

(4) For the purpose of paragraph (b) of subsection (1) of section 1100, capital cost includes an amount expended on an improvement or alteration to a leased property, other than an amount expended on

- (a) the construction of a building or other structure,
- (b) an addition to a building or other structure, or
- (c) alterations to buildings which substantially change the nature or character of the leased property.

Buildings on Leased Property

(5) Where the taxpayer has a leasehold interest in a property, a reference in Schedule B to a property that is a building or other structure shall be deemed to include a reference to that part of the leasehold interest acquired by reason of the fact that the taxpayer has

- (a) erected a building or structure on leased land,
- (b) made an addition to a leased building or structure, or
- (c) made alterations to a leased property which substantially change the nature or character of the property.

It will be observed that subsections (4) and (5) established different treatment in respect of the capital cost of buildings or other structures erected on leased land, depending on whether the taxpayer was the tenant who had erected the buildings or structures or was an assignee of the tenant who had erected them. But, in neither case was the land on which the buildings or structures were erected, included as property falling within any class described in Schedule B.

biens tombant dans les catégories comprises dans l'annexe B. Les parcs de stationnement tombent dans la catégorie 1; les édifices en pans de bois, du genre de ceux visés en l'espèce, dans la catégorie 6. Mais à part certaines exceptions non pertinentes en l'espèce, «Les biens constitués par une tenure à bail» tombent dans la catégorie 13 de l'annexe B. Relativement à ces biens, le paragraphe 1100(2) prévoit que les allocations pour coût en capital ne peuvent dépasser le montant calculé en conformité de l'annexe H.

Voici les dispositions pertinentes de l'article 1102:

1102. ...

Terrain

(2) Les catégories de biens décrits dans l'Annexe B sont censées ne pas comprendre le terrain sur lequel les biens qui y sont décrits ont été construits ou sont situés.

*Amélioration ou modification
à des biens loués*

(4) Pour l'application de l'alinéa b) du premier paragraphe de l'article 1100, le coût en capital comprend le montant dépensé pour apporter une amélioration ou modification à des biens loués autre que le montant dépensé pour

- a) la construction d'un édifice ou autre structure,
- b) un rajout à un édifice ou autre structure, ou
- c) des modifications apportées à des édifices qui changent sensiblement la nature ou le caractère des biens loués.

Edifices sur terrains loués

(5) Lorsque le contribuable est locataire à bail de biens, la mention dans l'Annexe B de biens prenant la forme d'un édifice ou autre structure est censée comprendre la mention de la partie de la tenure à bail acquise en raison du fait que le contribuable

- a) a érigé un édifice ou structure sur un terrain loué,
- b) a fait un rajout à un édifice ou structure louée, ou
- c) a fait des modifications à des biens loués qui en changent sensiblement la nature ou le caractère.

On remarque que les paragraphes (4) et (5) établissent des régimes différents pour le calcul du coût en capital des bâtiments et autres structures construits sur des terrains loués, suivant que le contribuable ayant érigé ces bâtiments et structures soit le locataire de ces terrains ou suivant qu'il soit le cessionnaire de ce locataire. Mais en aucun cas les terrains sur lesquels sont érigés ces bâtiments ou structures ne sont considérés comme des biens tombant dans l'une des catégories décrites à l'annexe B.

The question to be resolved in these proceedings is whether the plaintiff's rights in the buildings and improvements here in question fall within the definition of class 13 as being "Property that is a leasehold interest". The Crown's position is that as the buildings and improvements at the material time were fixtures, they were part of the land and, as the plaintiff's interest in the land was a leasehold interest, its rights in the buildings and improvements, as well, were a leasehold interest.

There have been three cases in this Court in which somewhat similar problems have been considered.

In *Rudnikoff v. The Queen*², the Court of Appeal affirmed the conclusion of the Trial Division in holding that the right of assignees of an emphyteutic lease in a building erected on the leased land by the lessee before making the assignment was a leasehold interest within the meaning of the Regulations. In that case, there was no right reserved to the lessee of his assignees to sever or remove the building upon termination of the lease and at that point, under the law of Quebec, the building would belong to the lessor.

In reaching its conclusion, however, the Court did not disapprove of an earlier decision of the Trial Division in *Cohen v. M.N.R.*³ in which, because of particular provisions in an emphyteutic lease which demonstrated that it was the intention of the parties that the building to be erected by the lessee was to belong to him, it was held that the taxpayer's right in the building was not a leasehold interest within the meaning of the Regulations. In that case, the lease provided that upon its termination if the lessor should not exercise a right given to him to buy the building, the lessee might remove it or insist on an extension of the lease⁴.

² [1974] 2 F.C. 807.

³ [1968] 1 Ex.C.R. 110.

⁴ See also *Ayre and Sons Limited v. M.N.R.* (1955) 14 Tax A.B.C. 1 where the facts were similar to those in the *Cohen* case and the result was the same.

Il nous faut déterminer en l'espèce si les droits de la demanderesse dans les bâtiments et améliorations en question relèvent de la définition que donne la catégorie 13 de «biens constitués par une a tenure à bail». Suivant les allégations de la Couronne, ces bâtiments et améliorations font partie intégrante des terrains parce qu'à toutes les époques en cause, ils étaient fixés aux terrains. Par conséquent, puisque la demanderesse est locataire b à bail de ces terrains, il s'ensuit qu'elle est locataire à bail de ces bâtiments et améliorations et que ses droits y rattachés ne peuvent être autres que des droits dans des biens constitués par une tenure à bail.

c Cette Cour a déjà entendu trois affaires dont les circonstances étaient à peu près semblables à celles en l'espèce.

d Dans *Rudnikoff c. La Reine*², la Cour d'appel a confirmé la décision de la Division de première instance en statuant que le droit des cessionnaires d'un bail emphytéotique dans un immeuble construit, sur le terrain loué, par le locataire antérieurement à la cession, était un droit dans un bien e constitué par une tenure à bail au sens des Règlements. Dans cette affaire-là, ni le locataire ni ses cessionnaires ne s'étaient réservés le droit de démonter et d'enlever l'immeuble à l'expiration du bail si bien qu'à cette date, en vertu du droit civil f du Québec, l'immeuble devait revenir au bailleur.

Bien qu'elle en vint à cette conclusion, la Cour n'a pas infirmé une décision antérieurement rendue par la Division de première instance dans g *Cohen c. M.R.N.*³ où il avait été jugé que le droit du contribuable dans un certain immeuble n'était pas un droit dans un bien constitué par une tenure à bail au sens des Règlements, puisque certaines h dispositions du bail emphytéotique alors en cause révélaient que, suivant l'intention véritable des parties, l'immeuble à construire par le locataire devait lui appartenir. En effet, il y était prévu qu'à l'expiration du bail, et à moins que le locateur i n'exerce le droit qui lui était accordé d'acheter ledit immeuble, le locataire pouvait enlever l'immeuble ou exiger une prorogation du bail⁴.

² [1974] 2 C.F. 807.

³ [1968] 1 R.C.É. 110.

⁴ Voir aussi *Ayre and Sons Limited c. M.R.N.* (1955) 14 Tax A.B.C. 1 où les circonstances sont semblables à celles de l'affaire *Cohen* et où la décision fut la même.

The third case is the judgment of the Trial Division in *Plan A Leasing Limited v. The Queen*⁵ where, however, though the result was the same, the facts were so widely different from those of the present case as to render the case of no assistance.

Having regard to the reasoning of Noël J. (as he then was) in the *Cohen* case and to the fact that the land itself does not fall within any class of Schedule B, I am of the opinion that the expression "leasehold interest" in the Regulations is not to be interpreted so as to include rights of the kind held by the plaintiff in the buildings and improvements in question. What must be considered is the taxpayer's right in them alone for they alone are within the classes of Schedule B. Regardless of the legal characterization that might be given to the buildings and improvements in question in the event of a conflict over the rights in which parties other than the landlord and tenant were concerned, the substance of what appears to me to be embraced by the wording of class 13 is depreciable property, that is to say property other than land, which is held under a lease for a term upon the termination of which the rights of the lessee will come to an end and the depreciable property will automatically revert to a lessor. In my view, that is not the present situation. The buildings and improvements in question were erected at the expense of the original lessee which had the right to their possession and enjoyment throughout the 42-year term, and then to sever and remove them as its own property. By virtue of the agreement and assignment, the plaintiff at the material times had those rights. The Crown has never had a right to the possession or enjoyment of the buildings and improvements and will have no right under the lease to insist on these being left on the premises for its benefit when the lease comes to an end. This, in my view, does not describe a "leasehold interest" within the meaning of the Regulations.

In the course of argument, reference was made to the decision of the Tax Review Board in *Dow* j

⁵ [1977] 1 F.C. 73.

Bien que dans la troisième affaire, *Plan A Leasing Limited c. La Reine*⁵, la Division de première instance ait de nouveau conclu en ce sens, les circonstances de cette affaire sont à ce point différentes de celles en l'espèce qu'elle ne nous est ici d'aucun recours.

Compte tenu du raisonnement du juge Noël (tel était alors son titre) dans l'affaire *Cohen* et du fait que les terrains eux-mêmes ne tombent dans aucune des catégories de l'annexe B, je suis d'avis qu'il ne faut pas interpréter l'expression «tenure à bail» utilisée dans les Règlements de façon à ce qu'elle englobe des droits de la nature de ceux que détient la demanderesse dans les bâtiments et les améliorations en cause. Ce qu'il faut considérer, ce sont les droits du contribuable pris indépendamment des biens auxquels ils se rattachent car seuls ces biens sont visés par les catégories énumérées à l'annexe B. Quel que soit le caractère juridique attribué aux bâtiments et aux améliorations en question dans le cas d'un conflit de droits mettant en cause des parties autres que le bailleur et le locataire, il m'apparaît que la catégorie 13 vise essentiellement des biens amortissables (c'est-à-dire des biens autres que des terrains) qui sont donnés en location pendant la durée d'un bail, mais à l'expiration duquel les droits du locataire prennent fin et les biens amortissables reviennent de plein droit au bailleur. Or, telle n'est pas la situation en l'espèce. En effet, les bâtiments ont été érigés et les améliorations ont été apportées aux frais du locataire initial; celui-ci avait le droit de les occuper et d'en jouir pendant la durée du bail de 42 ans, puis, à l'expiration de ce dernier, de les démonter et de les enlever comme s'ils lui appartenaient. En vertu de l'accord et de la cession, la demanderesse jouissait donc de ce droit à toutes les époques en cause. La Couronne n'a jamais détenu aucun titre de possession ni droit de jouissance sur les bâtiments et les améliorations et le bail ne lui reconnaît pas le droit d'exiger, à l'expiration de celui-ci, que ces bâtiments et améliorations soient laissés sur terrains à son profit. A mon avis, cette situation ne constitue pas une «tenure à bail» au sens des Règlements.

Au cours des plaidoiries, on s'est référé à la décision rendue par la Commission de révision de

⁵ [1977] 1 C.F. 73.

*Holdings Ltd. v. M.N.R.*⁶ in which a contrary conclusion was reached. I see no valid basis for distinguishing the facts of that case, in so far as the Kalinowski lease was involved, from those in the present situation. Kalinowski also had an express right to sever and remove at the end of the term structures which he had erected. As it does not appear from the report that such a right was expressed in the Wiebe lease, I need make no comment on the result of the case so far as that lease was involved but, with respect, I am unable to agree with the conclusion of the learned member that Kalinowski, the original lessee and assignee to the taxpayer of the other lease, held nothing more than a leasehold interest in the buildings erected by him on the land.

The appeal, therefore, succeeds and it will be allowed with costs and the reassessment for the year 1975 will be referred back to the Minister for reconsideration and reassessment on the basis that in the taxation years 1974 and 1975, the plaintiff's rights in the buildings and improvements in question did not fall within class 13 of Schedule B of the *Income Tax Regulations*. In so far as the statement of claim purports to appeal from a nil assessment for the year 1974, the action will be dismissed without costs.

⁶ 76 DTC 1199.

l'impôt dans l'affaire *Dow Holdings Ltd. c. M.R.N.*⁶ où celle-ci en vint à des conclusions différentes. Je ne vois pas pourquoi il faudrait faire une distinction entre les circonstances de cette affaire et celles de la présente, du moins en ce qui concerne le bail Kalinowski. En effet, il y était expressément prévu que Kalinowski avait le droit de démonter et d'enlever, à l'expiration du bail, toutes les structures qu'il avait érigées. Puisqu'il semble, d'après le recueil, qu'un droit semblable n'était pas prévu dans le bail Wiebe, je n'ai pas à commenter la décision de la Commission relativement à ce bail; toutefois, c'est avec déférence que j'avoue ne pouvoir souscrire aux conclusions du savant membre de cette Commission selon lesquelles Kalinowski, le locataire initial et le cessionnaire de l'autre bail, n'avait, à l'égard des bâtiments construits par lui sur le terrain, autre chose qu'une simple tenure à bail.

Par conséquent, l'appel sera accueilli, avec dépens. La nouvelle cotisation pour l'année 1975 sera renvoyée au Ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que, pour les années d'imposition 1974 et 1975, les droits de la demanderesse dans les bâtiments et les améliorations en cause ne tombent pas dans la catégorie 13 de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*. Dans la mesure où la déclaration prétend faire appel contre une cotisation néant pour l'année 1974, l'action sera rejetée sans frais.

⁶ 76 DTC 1199.