

T-2224-75

T-2224-75

Plan A Leasing Limited (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Gibson J.—Toronto, March 24; Ottawa, April 8, 1976.

Income tax—Capital cost allowance—Whether plaintiff owned or leased building—“L” conveying land to “G.W.” and building thereon to “159” Limited—“159” Limited leasing land from “G.W.”—Plaintiff acquiring all rights to property by purchasing building and accepting assignment of lease of land—Plaintiff claiming ownership of building—Income Tax Regulations 1100(1)(a),(3)(b), 1102(5), Sch. B, class 3, Sch. H, class 13.

Plaintiff claimed capital cost allowance as owner of the building at 159 Bay St., Toronto. What occurred was that the original owner, L, split the ownership of the land from the building by conveying the land to the Great-West Company and the building to 159 Bay Street Limited. 159 Bay Street Limited simultaneously leased the land from Great-West. Plaintiff then acquired all rights to the property by purchasing the building and accepting an assignment of the lease of the land. By virtue of the original splitting of the land and building by L, plaintiff claimed to be owner of the building. Defendant claimed that in Ontario it is impossible to undertake separate conveyances of the land and then the building thereon after it has been built, and that what the grantee of the building received was only a leasehold interest. Alternatively, it was argued that if more rights were given to the grantee, they were subject to the terms of the lease (entered into collaterally with the deed to the building). One provision of the lease was a requirement that the grantee of the building convey it without compensation to the lessor of the lands on termination of the lease. As a result, the grantee's rights, it was argued, amounted to no more than a leasehold interest.

Held, allowing the appeal, plaintiff owned the building for the period in question, and can deduct capital cost allowance of 5% on a declining basis. In law, title to land and to a building thereon can be conveyed separately when the parties have specially contracted to do so. The usual rule of law that the building is part of the freehold can be abrogated by contract between the parties. They can completely sever the right of title and interest in the freehold in the building from that in the land, even though the building continues to be annexed to the land. The fact that the first subject deed of the freehold of the building did not include in it a conveyance of easements does not change the legal effect of the deed; a further transaction was entered into (the lease with Great-West) and it accomplished the same result as would have been had a conveyance of easements been included in the same deed as the conveyance of the freehold of the building. As to whether the documents in question carried out the parties' intent, in deeds and leases, the granting clause governs; any later clause purporting to qualify, abrogate or destroy rights created by the granting clause is

Plan A Leasing Limited (Demanderesse)

c.

a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Gibson—Toronto, le 24 mars; Ottawa, le 8 avril 1976.

*b Impôt sur le revenu—Allocation du coût en capital—La demanderesse est-elle propriétaire ou locataire de l'édifice?—«L» cède le terrain à «G.W.» et l'édifice qui s'y trouve à «159» Limited—«159» Limited loue le terrain de «G.W.»—La demanderesse acquiert tous les droits de propriété en achetant l'édifice et en acceptant une cession du bail relatif au terrain—
c La demanderesse se prétend propriétaire de l'édifice—Annexe B, catégorie 3 et annexe H, catégorie 13 des Règlements 1100(1)(a),(3)(b) et 1102(5) de l'impôt sur le revenu.*

La demanderesse a réclamé une allocation à l'égard du coût en capital à titre de propriétaire de l'édifice situé au 159 rue Bay, Toronto. Voici les faits: L, le propriétaire initial, a séparé la propriété du terrain de celle de l'édifice en cédant le terrain à Great-West Company et l'édifice à 159 Bay Street Limited. Simultanément, 159 Bay Street Limited louait le terrain de Great-West. La demanderesse a, par la suite, acquis tous les droits de propriété en achetant l'édifice et en acceptant une cession du bail relatif au terrain. Se fondant sur le partage initial du terrain et de l'édifice par L, la demanderesse se prétend propriétaire de l'édifice. La défenderesse soutient en revanche qu'en Ontario, une fois qu'un édifice est érigé sur un terrain, il est impossible d'effectuer des cessions distinctes du terrain et de l'édifice situé sur ce terrain et que le cessionnaire de l'édifice n'a obtenu qu'une tenure à bail. Subsidiairement, on allègue que si le cessionnaire a acquis plus de droits, ceux-ci sont soumis aux conditions du bail (conclu en même temps que le contrat relatif à l'édifice). Une clause du bail prévoit qu'à l'expiration du bail, le cessionnaire de l'édifice devra céder celui-ci au bailleur des terrains, sans contrepartie. On en conclut que les droits du cessionnaire se limitent à une tenure à bail.

Arrêt: l'appel est accueilli; la demanderesse était propriétaire de l'édifice durant les années en question et peut déduire une allocation du coût en capital, calculée selon un mode dégressif au taux de 5%. Juridiquement, les droits de propriété sur un terrain et sur un édifice peuvent être cédés séparément lorsque les parties ont conclu un contrat spécial à cette fin. L'accord des parties peut abroger la règle de droit générale selon laquelle l'édifice est lié à la propriété foncière perpétuelle. Elles peuvent complètement disjoindre le droit de pleine propriété sur l'édifice du droit de pleine propriété sur le terrain, même si l'édifice se trouve toujours sur le terrain. Le fait que le premier contrat relatif à la pleine propriété foncière de l'édifice n'ait stipulé aucune cession de servitudes ne modifie pas les conséquences juridiques de cet acte car une opération ultérieure a été conclue (le bail avec Great-West) et a donné le même résultat que celui qu'aurait entraîné une cession des servitudes au contrat relatif à la cession de la pleine propriété foncière de l'édifice. Pour déterminer si les documents en question sont conformes à l'intention des parties, dans les contrats et les baux, la clause de

repugnant. Here, the granting clauses in each document were correct, as were the execution and delivery of said documents.

Davy v. Lewis (1860) 18 U.C.Q.B. 21 and *Rudnikoff v. The Queen* [1974] 2 F.C. 807, followed. *Cohen v. M.N.R.* [1968] 1 Ex.C.R. 110, applied.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

W. D. Goodman, Q.C., and *J. M. Clow* for plaintiff.
J. S. Gill for defendant.

SOLICITORS:

Goodman & Carr, Toronto, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

GIBSON J.: On this hearing, five separate income tax appeals were heard together on common evidence, namely: *Plan A Leasing Limited v. The Queen* (T-2224-75); *Plan B Leasing Limited v. The Queen* (T-2225-75); *Plan C Leasing Limited v. The Queen* (T-2226-75); *Calfonta Investments Limited v. The Queen* (T-2227-75); and *Strathearn Holdings Limited v. The Queen* (T-2228-75).

(The appeals for the taxation years 1967 and 1968 for the plaintiff Plan A Leasing Limited and the plaintiff Strathearn and the appeals for the taxation years 1968 and 1969 for the plaintiff Plan B Leasing Limited and for the plaintiff Plan C Leasing Limited were not proceeded with because such appeals were from nil assessments in those respective years.)

The issue in this appeal is whether during the relevant taxation years the plaintiff "owned" the building called Commerce and Transportation Building, 159 Bay Street, Toronto, Ontario or whether it "leased" it.

It is not disputed that the plaintiff leased the lands upon which the said building sits during the relevant taxation years.

cession a force de loi entre les parties. Toute clause ultérieure visant à restreindre, abroger ou anéantir les droits établis par la clause de cession doit être rejetée. En l'espèce, la clause de cession insérée dans chaque document est valide, de même que la souscription et la remise de ces documents.

Arrêts suivis: *Davy c. Lewis* (1860) 18 U.C.Q.B. 21 et *Rudnikoff c. La Reine* [1974] 2 C.F. 807. Arrêt appliqué: *Cohen c. M.R.N.* [1968] 1 R.C.É. 110.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

W. D. Goodman, c.r., et *J. M. Clow* pour la demanderesse.
J. S. Gill pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Goodman & Carr, Toronto, 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 GIBSON: Au cours de cette audience, cinq appels différents en matière d'impôt sur le revenu ont été entendus simultanément et sur la base d'une même preuve, à savoir: *Plan A Leasing Limited c. La Reine* (T-2224-75); *Plan B Leasing Limited c. La Reine* (T-2225-75); *Plan C Leasing Limited c. La Reine* (T-2226-75); *Calfonta Investments Limited c. La Reine* (T-2227-75) et *Strathearn Holdings Limited c. La Reine* (T-2228-75).

(Les appels des demandereses Plan A Leasing Limited et Strathearn concernant les années d'imposition 1967 et 1968 ainsi que les appels des demandereses Plan B Leasing Limited et Plan C Leasing Limited concernant les années d'imposition 1968 et 1969 n'ont pas été examinés puisqu'ils portaient sur des cotisations nulles pour ces années respectives.)

Il s'agit dans cet appel de déterminer si au cours des années d'imposition pertinentes, la demanderesse était «propriétaire» ou «locataire» de l'édifice appelé Commerce and Transportation Building, sis au 159, rue Bay, Toronto (Ontario).

Il n'est pas contesté que durant les années d'imposition pertinentes la demanderesse louait le terrain sur lequel se trouve l'édifice en question.

For taxation purposes, different results obtain if the plaintiff "owned", the said building than if the plaintiff "leased" the said building as follows:

A. If on the resolution of this issue, it should be held that the plaintiff owned the said building, then the plaintiff is entitled to capital cost allowance on a decreasing basis as a Class 3 asset as described in Schedule B of the Regulations at the rate of 5% per annum of the capital cost of the building in 1962.

B. If on the other hand, on the resolution of this issue, the plaintiff should be held to have a leasehold interest only in this building, then the plaintiff is entitled to claim a deduction from income for the building as a Class 13 asset under Schedule H at the rate of 2½% per annum on a straight line basis.

The difference in the result for income tax purposes for the plaintiff between the resolutions referred to in A and B above, is that under A, there is a certain tax deferral for 25 years.

Certain transactions took place in 1962 and it is the legal effect of them from the point of view of real estate law and its application to the *Income Tax Act* and Regulations that is the subject matter of the issue on this appeal.

These facts may be summarized as follows:

1. In February, 1962, Samuel Lunenfeld, the owner of the lands (the "Lands") and the building (the "Building") situated at the northwest corner of Bay and Front Streets, in the City of Toronto, accepted an offer to sell the Lands and Building to Joseph Rosenblum.

2. Joseph Rosenblum subsequently accepted an offer dated February 16, 1962, made by The Great-West Life Assurance Company which offer stated that it was for the purchase of the Lands only, excluding the Building. The offer provided that, contemporaneously with the closing of the transaction, a lease of the Lands would be granted by Great-West, as landlord, to Joseph Rosenblum, or his nominee, as lessee, for a term of 99 years.

3. By a deed dated April 16, 1962, Samuel Lunenfeld stated that he conveyed the Lands to Great-West.

Les incidences fiscales sont différentes suivant que la demanderesse était «propriétaire» ou «locataire» dudit terrain:

A. S'il est décidé en l'espèce que la demanderesse était propriétaire de l'édifice en question, elle a alors droit à une allocation à l'égard du coût en capital, calculée selon un mode dégressif, à titre de biens de la catégorie 3, telle que décrite à l'annexe B des Règlements, et à un taux annuel de 5% du coût en capital de l'édifice en 1962.

B. Si, par contre, la présente décision porte que la demanderesse n'était que locataire à bail de cet édifice, elle peut alors réclamer une déduction linéaire de son revenu pour l'édifice, au taux annuel de 2½% à titre de biens de la catégorie 13 de l'annexe B, en conformité de l'annexe H des Règlements.

Aux fins de l'impôt sur le revenu, la différence pour la demanderesse entre les possibilités mentionnées en A et B ci-dessus signifie que sous A, elle peut reporter son impôt sur 25 ans.

Des opérations ont été effectuées en 1962 et c'est leur effet juridique en droit immobilier et l'application de celui-ci à la *Loi de l'impôt sur le revenu* et aux Règlements qui constituent l'objet de cet appel.

On peut résumer les faits de la façon suivante:

1. En février 1962, Samuel Lunenfeld, propriétaire des terrains (les «terrains») et de l'édifice (l'«édifice») situés à l'angle nord-ouest des rues Bay et Front dans la ville de Toronto, a accepté une offre de vente des terrains et de l'édifice à Joseph Rosenblum.

2. Joseph Rosenblum a accepté ultérieurement une offre de Great-West Life Assurance Company, datée du 16 février 1962; cette offre avait trait à l'acquisition des terrains seulement, à l'exclusion de l'édifice. Elle prévoyait également qu'au moment de la signature du contrat, Great-West, à titre de propriétaire, consentirait à Joseph Rosenblum, ou à toute personne désignée par ce dernier, à titre de locataire, un bail d'une durée de 99 ans.

3. Par contrat du 16 avril 1962, Samuel Lunenfeld a déclaré qu'il cédait les terrains à Great-West.

4. A deed dated April 16, 1962, executed by Samuel Lunenfeld purported to convey the Building to 159 Bay Street Limited.

5. A lease dated April 16, 1962, was entered into between Great-West as landlord, and 159 Bay Street Limited, as lessee.

6. Under an agreement dated May 4, 1962, the plaintiff Plan A Leasing Limited purported to purchase the building from 159 Bay Street Limited and to acquire from it an assignment of the lease that the latter held from Great-West. Pursuant to the said agreement, a deed dated May ____, 1962, purported to convey the Building to Plan A Leasing Limited and also an assignment of lease dated May 17, 1962, purported to assign the interest of 159 Bay Street Limited in the lease to Plan A Leasing Limited.

In respect to the issue on this appeal, the plaintiff claims capital cost allowance (at the rate of 5% per annum on a decreasing balance) as owner of the building called Commerce and Transportation Building, 159 Bay Street, Toronto, Ontario by reason of the said above-quoted transactions that took place in 1962.

Speaking generally, a person or a corporation who owns or leases a building is entitled to deduct from income such amounts for capital cost allowance or depreciation as is permitted by the Regulations made under the *Income Tax Act*.

For example, in the four situations listed hereunder, the applicable Regulation is cited and its application discussed:

1. An owner of a brick building is entitled to capital cost allowance at the rate of 5% on a decreasing balance by reason of Regulation 1100(1)(a)(iii) being a Class 3 property referred to in Schedule B of the Regulations.

1100. (1) Under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 [20] 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

(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

4. Un contrat du 16 avril 1962, souscrit par Samuel Lunenfeld, avait pour but de céder l'édifice à 159 Bay Street Limited.

5. Un bail daté du 16 avril 1962 a été conclu entre Great-West, à titre de propriétaire, et 159 Bay Street Limited, à titre de locataire.

6. En vertu d'un accord daté du 4 mai 1962, la demanderesse Plan A Leasing Limited était censée acquérir l'édifice de 159 Bay Street Limited et obtenir de cette dernière une cession du bail que lui avait consenti Great-West. Conformément à cet accord, un contrat daté du ____ mai 1962 stipulait la cession de l'édifice à Plan A Leasing Limited et une cession de bail datée du 17 mai 1962 prévoyait la cession des droits de 159 Bay Street Limited dans le bail à Plan A Leasing Limited.

En l'espèce, suite à ces opérations effectuées en 1962, la demanderesse réclame une allocation à l'égard du coût en capital (calculée selon un mode dégressif au taux annuel de 5%) à titre de propriétaire de l'édifice appelé Commerce and Transportation Building, et sis au 159 rue Bay, Toronto (Ontario).

En règle générale, une personne ou une compagnie propriétaire ou locataire d'un immeuble a le droit de déduire de son revenu, à titre d'allocation à l'égard du coût en capital ou de dépréciation, les montants autorisés par les Règlements édictés sous l'empire de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Par exemple, dans les quatre cas énoncés ci-dessous, le règlement applicable est cité et son application étudiée:

1. Le propriétaire d'un édifice en brique a droit à une allocation à l'égard du coût du capital, calculée selon un mode dégressif, au taux de 5%, en vertu du Règlement 1100(1)(a)(iii) puisqu'il s'agit d'un bien de la catégorie 3 mentionnée à l'annexe B des Règlements.

1100. (1) En vertu de l'alinéa a) du premier paragraphe de l'article 11 [art. 20(1)a] 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

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%,

CLASS 3

Property not included in any other class that is

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

2. A person who has a leasehold interest in a building is entitled to depreciate the cost of it over the lifetime of the lease, plus one renewal period— with a maximum period in total of 40 years by reason of Regulation 1100(1)(b) being a Class 13 property referred to in Schedule H of the Regulations. Regulation 1100(1)(b):

Leasehold Interest

(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;

Schedule H.

Leasehold Interests.

1. For the purpose of paragraph (b) of subsection (1) of section 1100, the amount that may be deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year in respect of the capital cost of property of class 13 in Schedule B is the lesser of

(a) the aggregate of each amount determined in accordance with section 2 of this Schedule that is a prorated portion of the part of the capital cost to him, incurred in a particular taxation year, of a particular leasehold interest; or

(b) the undepreciated capital cost to the taxpayer as of the end of the taxation year (before making any deduction under section 1100) of property of the class.

2. Subject to section 3 of this Schedule, the prorated portion for the year of the part of the capital cost, incurred in a particular taxation year, of a particular leasehold interest is the lesser of

(a) one-fifth of that part of the capital cost; or

(b) the amount determined by dividing that part of the capital cost by the number of 12-month periods (not exceeding 40 such periods) falling within the period commencing with the beginning of the particular taxation year in which the capital cost was incurred and ending with the day the lease is to terminate.

3. For the purpose of determining, under section 2 of this Schedule, the prorated portion for the year of the part of the capital cost, incurred in a particular taxation year, of a particular leasehold interest, the following rules apply:

(iii) de la catégorie 3, 5%,

CATÉGORIE 3

^a Les biens non compris dans aucune autre catégorie constitués par

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

2. Une personne qui loue à bail un édifice a le droit d'en amortir le coût sur la durée du bail, plus une période de renouvellement, la période maximale atteignant 40 ans en vertu du Règlement 1100(1)(b) puisqu'il s'agit d'un bien de la catégorie 13 mentionnée à l'annexe H des Règlements. Règlement 1100(1)(b):

^d *Tenure à bail*

^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;

^e **Annexe H**

Tenures à bail

1. Aux fins de l'alinéa ^b du paragraphe (1) de l'article 1100, le montant qui peut être déduit dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, à l'égard du coût en capital des biens de la catégorie 13 de l'Annexe B est le moindre

^a de l'ensemble de chaque montant déterminé en conformité de l'article 2 de la présente Annexe qui est une part proportionnelle de la partie du coût en capital, pour lui, contracté dans une année d'imposition particulière, d'une tenure à bail particulière; ou

^b du coût non déprécié en capital, pour le contribuable, à la fin de l'année d'imposition, des biens de la catégorie (avant d'opérer quelque déduction en vertu de l'article 1100).

2. Sous réserve de l'article 3 de la présente Annexe, la part proportionnelle pour l'année de la partie du coût en capital, contracté dans une année d'imposition particulière, d'une tenure à bail particulière est le moindre des montants suivants:

^a le cinquième de ladite partie du coût en capital; ou

^b le montant déterminé en divisant ladite partie du coût en capital par le nombre de périodes de 12 mois (sans dépasser 40 semblables périodes) tombant dans la période commençant avec le début de l'année d'imposition particulière dans laquelle le coût en capital a été contracté et se terminant avec le jour où le bail doit prendre fin.

3. Aux fins de déterminer, en vertu de l'article 2 de la présente Annexe, la part proportionnelle pour l'année de la partie du coût en capital, contracté dans une année d'imposition particulière, d'une tenure à bail particulière, il convient d'appliquer les règles suivantes:

(a) where an item of the capital cost of a leasehold interest was incurred before the taxation year in which the interest was acquired, it shall be deemed to have been incurred in the taxation year in which the interest was acquired;

(b) where, under a lease, a tenant has a right to renew the lease for an additional term, or for more than one additional term, after the term that includes the end of the particular taxation year in which the capital cost was incurred, the lease shall be deemed to terminate on the day on which the term next succeeding the term in which the capital cost was incurred is to terminate;

(c) the prorated portion for the year of the part of the capital cost, incurred in a particular taxation year, of a particular leasehold interest shall not exceed the amount, if any, remaining after deducting from that part of the capital cost the aggregate of the amounts claimed and deductible in previous years in respect thereof;

(d) where, at the end of a taxation year, the aggregate of

(i) the amounts claimed and deductible in previous taxation years in respect of a particular leasehold interest, and

(ii) the proceeds of disposition, if any, of part or all of that interest

equals or exceeds the capital cost as of that time of the interest, the prorated portion of any part of that capital cost shall, for all subsequent years, be deemed to be nil; and

(e) where, at the end of a taxation year, the undepreciated capital cost to the taxpayer of property of class 13 is nil, the prorated portion of any part of the capital cost as of that time shall, for all subsequent years, be deemed to be nil.

(Schedule H added by P.C. 1964-1857, December 4, 1964, *Canada Gazette* Part II, December 23, 1964).

3. A tenant who erects a building on leased land and has a leasehold interest in the building, is entitled to treat the building as if he owned it and deduct capital cost allowance as in situation 1 above by reason of Regulation 1102(5). Regulation 1102(5):

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 alteration to a leased building or structure, or

(c) made alterations to a leased property which substantially change the nature of the property,

unless the property is included in class 23 in Schedule B.

4. A tenant who erects a building on leasehold land has a leasehold interest in the building if he

a) lorsqu'un poste du coût en capital d'une tenure à bail a été contracté avant l'année d'imposition dans laquelle la tenure a été acquise, il est censé avoir été contracté dans l'année d'imposition dans laquelle la tenure a été acquise;

b) lorsque, en vertu d'un bail, le locataire a le droit de renouveler le bail pour une durée supplémentaire, ou pour plus d'une durée supplémentaire, après la durée qui comprend la fin de l'année d'imposition particulière dans laquelle le coût en capital a été contracté, le bail est censé prendre fin le jour auquel doit prendre fin la durée suivant la durée dans laquelle le coût en capital a été contracté;

c) la part proportionnelle pour l'année de la partie du coût en capital, contracté dans une année d'imposition particulière, d'une tenure à bail particulière ne doit pas dépasser le montant, s'il en est, demeurant après déduction, sur ladite partie du coût en capital, de l'ensemble des montants réclamés et déductibles au cours des années antérieures à cet égard;

d) lorsque, à la fin d'une année d'imposition, l'ensemble

(i) des montants réclamés et déductibles au cours des années d'imposition antérieures à l'égard d'une tenure à bail particulière, et

(ii) du produit d'aliénation, s'il en est, d'une partie ou de la totalité de ladite tenure

égale ou excède le coût en capital d'alors de la tenure, la part proportionnelle de toute partie dudit coût en capital doit, pour toutes les années subséquentes, être réputée néant; et

e) lorsque, à la fin d'une année d'imposition, le coût en capital non déprécié, pour le contribuable, des biens de la catégorie 13 est néant, la part proportionnelle de toute partie du coût en capital d'alors doit, pour toutes les années subséquentes, être réputée néant.

(L'annexe H a été ajoutée par le décret C.P. 1964-1857 du 4 décembre 1964, *Gazette du Canada* Partie II, 23 décembre 1964.)

3. Un locataire qui érige un édifice sur un terrain loué et qui loue à bail cet édifice est fondé à le considérer comme s'il en était propriétaire et à déduire une allocation à l'égard du coût en capital comme dans l'exemple 1 ci-dessus, en raison du Règlement 1102(5). Règlement 1102(5):

Édifice 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 d'une 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 une modification à un édifice loué ou à une structure louée, ou

c) a fait des modifications à des biens loués qui en changent sensiblement la nature ou le caractère,

à moins que les biens ne soient compris dans la catégorie 23 de l'Annexe B.

4. Un locataire qui érige un édifice sur un terrain loué est locataire à bail de cet édifice s'il cède par

subsequently assigns his leasehold rights to an assignee, then the assignee is entitled to a deduction from income for depreciation only at the rate of 2½% on a straight line basis, that is, on the same basis as in situation 2 above.

(This Regulation was changed in January, 1976 so that the situation now is the same as in situation 3 above.)

The documentation with respect to the transactions in 1962 purport to cause the following legal results to obtain:

A. Re lands—Great-West Life Assurance Company owns the lands upon which the subject building sits.

The plaintiff leases (by way of assignment of lease) the said lands from Great-West Life Assurance Company.

B. Re building—the plaintiff owns the building, 159 Bay Street, Toronto, called Commerce and Transportation Building.

The deeds and leases which purport to accomplish the above results are as follows:

A. Re land—Deed of land (Exhibit A-3) dated April 16, 1962 between Samuel Lunenfeld of Montreux, Switzerland as grantor and The Great-West Life Assurance Company as grantee. The granting clause reads: “he the said grantor DOTH GRANT unto the said grantee in fee simple”.

B. Re building—(1) Deed of building (Exhibit A-4) dated April 16, 1962 between Samuel Lunenfeld of Montreux, Switzerland as grantor and 159 Bay Street Limited as grantee. The granting clause reads: “he, the said Grantor, DOTH GRANT unto the said Grantee ALL those the buildings, improvements, appurtenances thereto and fixtures therein or thereon, situate upon (but not including) the lands more particularly described in Schedule ‘A’ hereto (hereinafter referred to as ‘the said buildings’).”

(2) Deed of building (Exhibit A-7) dated May ____, 1962 between 159 Bay Street Limited the grantor and Plan “A” Leasing Limited the grantee. The granting clause reads: “the said Grantor DOTH GRANT unto the said Grantee ALL those the buildings, improvements, appurtenances thereto and fixtures therein or thereon, situate upon (but

la suite ses droits de locataire à un cessionnaire. Ce dernier peut alors réclamer une déduction de son revenu pour la dépréciation, mais seulement au taux de 2½% et selon un mode linéaire, c’est-à-dire
a comme dans l’exemple 2.

(Ce règlement a été modifié en janvier 1976 de sorte que la situation correspond maintenant à l’exemple 3 ci-dessus.)

b Les documents relatifs aux opérations conclues en 1962 entraînent les conséquences juridiques suivantes:

A. Les terrains—Great-West Life Assurance Company est propriétaire des terrains sur lesquels est sis l’édifice en question.
c

La demanderesse loue lesdits terrains de Great-West Life Assurance Company (suite à une cession de bail).

B. L’édifice—La demanderesse est propriétaire de cet édifice situé au 159 rue Bay à Toronto et appelé Commerce and Transportation Building.
d

Voici les contrats et baux par lesquels ces résultats furent obtenus:
e

A. Le terrain—Contrat relatif au terrain (Pièce A-3) daté du 16 avril 1962 et passé entre Samuel Lunenfeld de Montreux (Suisse), concédant, et Great-West Life Assurance Company, concessionnaire. La clause de cession stipule: [TRADUCTION] «il, ledit Concédant, CÈDE en propriété inconditionnelle audit Concessionnaire».
f

B. L’édifice—(1) Contrat relatif à l’édifice (Pièce A-4) daté du 16 avril 1962, passé entre Samuel Lunenfeld de Montreux (Suisse), concédant, et 159 Bay Street Limited, concessionnaire. La clause de cession stipule: [TRADUCTION] «il, ledit Concédant, CÈDE audit Concessionnaire TOUS les édifices, améliorations, dépendances et installations intérieures ou extérieures se trouvant sur les terrains (à l’exclusion de ceux-ci) décrits plus en détail à l’annexe ‘A’ ci-jointe (ci-après appelés ‘les édifices en question’)».
g

(2) Contrat relatif à l’édifice (Pièce A-7) en date du ____ mai 1962 et passé entre 159 Bay Street Limited, concédant, et Plan «A» Leasing Limited, concessionnaire. La cause de cession stipule: [TRADUCTION] «ledit Concédant CÈDE audit Concessionnaire TOUS les édifices, améliorations, dépendances et installations intérieures et extérieures se
h
i
j

not including) the lands more particularly described in Schedule 'A' hereto (hereinafter referred to as 'the said buildings')."

C. Re lease—Lease of lands only (Exhibit A-5) dated April 16, 1962 between The Great-West Life Assurance Company as lessor and 159 Bay Street Limited as lessee. The granting clause reads: "WITNESSETH, that in consideration of the rents, covenants and agreements hereinafter reserved and contained on the part of the Tenant to be paid, observed and performed the Landlord has demised and leased and by these presents does hereby demise and lease unto the Tenant All and Singular the lands and premises situate, lying and being in the City of Toronto, in the County of York, more particularly described in Schedule 'A' hereto annexed, which lands exclusive of any buildings or other improvements are hereinafter referred to as the 'demised premises'."

D. Assignment of lease of lands only—Assignment (Exhibit A-8) dated May 17, 1962, between 159 Bay Street Limited as assignor and Plan A Leasing Limited as assignee. The granting clause in said assignment reads: "NOW THIS INDENTURE WITNESSETH that in consideration of other valuable consideration and the sum of TWO (\$2.00)—Dollars now paid by the Assignee to the Assignor (the receipt whereof is hereby acknowledged) the Assignor doth hereby grant and assign unto the Assignee all that certain parcel of land situate in the City of Toronto, in the County of York, as more particularly described in Schedule 'A' hereto annexed; together with the residue unexpired of the term of years in the said lease mentioned, and the said lease and all benefit and advantage to be derived therefrom."

Recapitulating and referring to the exhibit evidence, the relevant contracts of deed, lease and assignment of lease are:

The plaintiff's contracts of deed and lease:

A. Exhibit A-1, A-3, A-4 and A-5 indicate that Lunenfeld split the ownership of the land from that of the building by:

(i) conveying the ownership of the land to Great-West Life Assurance Company (see Exhibit A-3); and

trouvant sur les terrains (à l'exclusion de ceux-ci) décrits plus en détail à l'annexe 'A' ci-jointe (ci-après appelés 'les édifices en question').»

C. Le bail—Bail relatif aux terrains seulement (Pièce A-5) daté du 16 avril 1962 et passé entre Great-West Life Assurance Company, bailleur, et 159 Bay Street Limited, preneur. Voici la clause de cession: [TRADUCTION] «Il a été convenu qu'eu égard aux loyers, conventions et accords à l'égard desquels une réserve est stipulée ci-après et que le Locataire devra payer, observer et exécuter, le Propriétaire a cédé à bail et loué et par les présentes cède à bail et loue au Locataire TOUS les terrains situés dans la ville de Toronto, dans le comté de York, décrits plus en détail à l'annexe 'A' ci-jointe; lesdits terrains, à l'exclusion de tous bâtiments ou de toutes améliorations, seront ci-après appelés 'terrains cédés à bail'.»

D. Cession de bail ne portant que sur les terrains—Cession (Pièce A-8) datée du 17 mai 1962, conclue entre 159 Bay Street Limited, cédant, et Plan A Leasing Limited, cessionnaire. Voici la clause de cession: [TRADUCTION] «Il a été convenu qu'eu égard à une autre contrepartie et à la somme de DEUX (\$)—Dollars payée par le Cessionnaire au Cédant (dont il est par les présentes accusé réception), le Cédant transfère au Cessionnaire la totalité du terrain situé dans la ville de Toronto, dans le comté de York, décrit plus en détail à l'annexe 'A' ci-jointe; il lui cède également le reliquat non échu des années sur lesquelles porte ledit bail, ainsi que ledit bail et tout avantage qui en découle.»

En résumé et en me reportant aux pièces produites au dossier, les contrats de vente, de bail et de cession de bail pertinents sont les suivants:

Les contrats de vente et de bail intéressant la demanderesse:

A. Les pièces A-1, A-3, A-4 et A-5 montrent que Lunenfeld a séparé la propriété du terrain de celle de l'édifice,

(i) en cédant la propriété du terrain à Great-West Life Assurance Company (Pièce A-3); et

(ii) by conveying the ownership of the building to 159 Bay Street Limited (Exhibit A-4).

B. 159 Bay Street Limited at the same time as it became owner of the building (Exhibit A-4) leased the lands from Great-West Life Assurance Company (Exhibit A-5).

C. Then the plaintiff, Plan A Leasing Limited acquired all the rights of 159 Bay Street Limited by:

- (i) purchasing the building (Exhibit A-7), and
- (ii) by accepting an assignment of the lease of the lands (Exhibit A-8).

It is by virtue of what happened at A above that the plaintiff claims to be owner of the building and entitled to claim for income tax purposes capital cost allowance pursuant to the Regulations made under the *Income Tax Act* of the building as owner.

The determination of the issue on this appeal involves real estate law questions by virtue of what took place in 1962 as above recited.

Counsel for the defendant contends that in law in the Province of Ontario what was alleged to have been successfully done here is impossible, namely, to sign, seal and deliver separate conveyances of the lands and the building which sits on those lands after (as was the case here) the building has been built on such lands. Counsel says that what the grantee in the conveyance of the building received in this case was only a leasehold interest in the building and not the freehold title of ownership. He says that if a building is conveyed separate and apart from the land (as was done here), that such conveyance gives to the grantee title to the building as a fixture together with the right to remove the building from the site or dismantle it within a reasonable time; and if on the contrary, there is included, even in a collateral and contemporaneous conveyance as e.g. a lease, a right to keep the building on the lands on which it sits, such is dependent solely on such lease of the lands. He then concludes as a consequence, what the plaintiff received by such a conveyance of the building, was only a leasehold interest in the building.

(ii) en cédant la propriété de l'édifice à 159 Bay Street Limited (Pièce A-4).

B. En même temps qu'elle est devenue propriétaire de l'édifice (Pièce A-4), 159 Bay Street Limited a loué les terrains à Great-West Life Assurance Company (Pièce A-5).

C. La demanderesse, Plan A Leasing Limited a acquis ensuite tous les droits de 159 Bay Street Limited,

- (i) en achetant l'édifice (Pièce A-7), et
- (ii) en acceptant une cession du bail relatif aux terrains (Pièce A-8).

Suite aux opérations mentionnées en A ci-dessus, la demanderesse soutient qu'elle est propriétaire de l'édifice et qu'aux fins de l'impôt sur le revenu, elle peut à ce titre réclamer une allocation à l'égard du coût en capital, conformément aux Règlements édictés sous l'empire de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Compte tenu des opérations effectuées en 1962 et mentionnées ci-dessus, certains aspects du droit immobilier devront être étudiés pour trancher cet appel.

L'avocat de la défenderesse soutient que selon le droit ontarien il est impossible d'effectuer des opérations comme celles qu'on prétend avoir réussies en l'espèce, soit signer, sceller et remettre des actes de cession distincts pour le terrain et l'édifice sis sur ce terrain et ce, après la construction de l'édifice sur le terrain (comme c'est le cas en l'espèce). Selon l'avocat, l'acte de cession de l'édifice n'a conféré au concessionnaire qu'une tenure à bail sur l'édifice et non un droit de pleine propriété foncière. Il soutient que si un édifice est transféré sans le terrain (comme c'est le cas en l'espèce), cette cession donne au cessionnaire un droit de propriété sur l'édifice en tant qu'immeuble par destination, et comporte le droit de déplacer l'édifice ou de le démolir dans un délai raisonnable; il affirme en outre que si au contraire l'acte de cession prévoit, même dans un contrat accessoire et simultané comme par exemple, un bail, le droit de conserver l'édifice sur le terrain sur lequel il se trouve, ce droit relève uniquement du bail relatif aux terrains. Il en conclut alors que la cession de l'édifice n'a conféré à la demanderesse qu'une tenure à bail sur celui-ci.

Alternatively, counsel for the defendant submitted that if the conveyance of the building, (as in this case, separate from the lands) gave more rights to the grantee than above mentioned, then the rights received by the grantee were subject to the terms of the subject lease (entered into collaterally with the deed of the building) among whose provisions is a clause requiring the grantee of the building to convey without compensation the building to the lessor of the lands upon which it sits on the termination of the land lease. Counsel submits that, as a result, the rights obtained by the grantee by these transactions amount in law to no more than a leasehold interest in the building.

Counsel for the defendant cites as authorities for these submissions the following:

*Stack v. Eaton*¹; *Holland v. Hodgson*²; *Hobson v. Gorringer*³; *Haggert v. Town of Brampton*⁴; *Reynolds v. Ashby & Son*⁵; *Crossley Brothers Limited v. Lee*⁶; *Seeley v. Caldwell*⁷; *Devine v. Callery*⁸; *Scarth v. Ontario Power and Flat Co.*⁹; *Davy v. Lewis*¹⁰; *Agricultural Development Board v. Ricard*¹¹; *Liscombe Falls Gold Mining Co. v. Bishop*¹²; *In re Morrison, Jones & Taylor Limited*¹³; *Struthers v. Chamandy*¹⁴; *City of Vancouver v. Attorney General of Canada*¹⁵; *Re Hornell*¹⁶; *Cohen v. M.N.R.*¹⁷; *Reitman v. M.N.R.*¹⁸; *Rudnikoff v. The Queen*¹⁹; *La Banque D'Hochelaga v. The Waterous Engine Works Company*²⁰; *The Law of Real Property* by Megarry and Wade, 3rd

¹ (1902) 4 O.L.R. 335.

² (1872) L.R. 7 C.P. 328.

³ [1897] 1 Ch. 182.

⁴ (1897) 28 S.C.R. 174.

⁵ [1904] A.C. 466.

⁶ [1908] 1 K.B. 86.

⁷ (1908) 18 O.L.R. 472.

⁸ (1918) 38 D.L.R. 542.

⁹ (1894) 24 O.R. 446.

¹⁰ (1860) 18 U.C.Q.B. 21.

¹¹ (1927) 32 O.W.N. 140.

¹² (1905) 35 S.C.R. 539.

¹³ [1914] 1 Ch. 50.

¹⁴ (1918) 42 O.L.R. 508.

¹⁵ [1944] S.C.R. 23.

¹⁶ [1945] 1 D.L.R. 440.

¹⁷ [1968] 1 Ex.C.R. 110.

¹⁸ [1968] 1 Ex.C.R. 120.

¹⁹ [1974] 2 F.C. 807.

²⁰ (1897) 27 S.C.R. 406.

L'avocat de la défenderesse prétend subsidiairement que si la cession de l'édifice, (séparé du terrain comme en l'espèce) accorde plus de droits au cessionnaire que ceux mentionnés ci-dessus, ces droits sont soumis aux conditions du bail en question (conclu accessoirement au contrat relatif à l'édifice) qui stipule notamment qu'à l'expiration du bail relatif aux terrains, le cessionnaire de l'édifice devra céder celui-ci sans dédommagement au bailleur du terrain sur lequel est sis l'édifice. L'avocat prétend qu'en conséquence les droits conférés au cessionnaire à la suite de ces opérations n'équivalent juridiquement à rien de plus qu'une tenure à bail sur l'édifice.

A l'appui de ces prétentions, l'avocat de la défenderesse cite la jurisprudence suivante:

*Stack c. Eaton*¹; *Holland c. Hodgson*²; *Hobson c. Gorringer*³; *Haggert c. Town of Brampton*⁴; *Reynolds c. Ashby & Son*⁵; *Crossley Brothers Limited c. Lee*⁶; *Seeley c. Caldwell*⁷; *Devine c. Callery*⁸; *Scarth c. Ontario Power and Flat Co.*⁹; *Davy c. Lewis*¹⁰; *Agricultural Development Board c. Ricard*¹¹; *Liscombe Falls Gold Mining Co. c. Bishop*¹²; *In re Morrison, Jones & Taylor Limited*¹³; *Struthers c. Chamandy*¹⁴; *Ville de Vancouver c. Le procureur général du Canada*¹⁵; *Re Hornell*¹⁶; *Cohen c. M.R.N.*¹⁷; *Reitman c. M.R.N.*¹⁸; *Rudnikoff c. La Reine*¹⁹; *La Banque D'Hochelaga c. The Waterous Engine Works Company*²⁰; *Megarry et Wade, The Law of Real Property*, 3^e édition, pages 68

¹ (1902) 4 O.L.R. 335.

² (1872) L.R. 7 C.P. 328.

³ [1897] 1 Ch. 182.

⁴ (1897) 28 R.C.S. 174.

⁵ [1904] A.C. 466.

⁶ [1908] 1 K.B. 86.

⁷ (1908) 18 O.L.R. 472.

⁸ (1918) 38 D.L.R. 542.

⁹ (1894) 24 O.R. 446.

¹⁰ (1860) 18 U.C.Q.B. 21.

¹¹ (1927) 32 O.W.N. 140.

¹² (1905) 35 R.C.S. 539.

¹³ [1914] 1 Ch. 50.

¹⁴ (1918) 42 O.L.R. 508.

¹⁵ [1944] R.C.S. 23.

¹⁶ [1945] 1 D.L.R. 440.

¹⁷ [1968] 1 R.C.É. 110.

¹⁸ [1968] 1 R.C.É. 120.

¹⁹ [1974] 2 C.F. 807.

²⁰ (1897) 27 R.C.S. 406.

edition, pages 68-83, 141, 556-57, and 715-23; *The Law of Personal Property*, 2nd edition by Brown pages 725-28.

Counsel for the plaintiff submitted that the transactions above referred to resulted (1) in the plaintiff Plan A Leasing Limited being the owner of the freehold in the subject building on the said subject lease of the lands upon which the building sits, but not the lands; (2) in Great-West Life Assurance Company being the owner of the freehold in the said lands, but not the building erected thereon; and (3) in the plaintiff Plan A Leasing Limited being the owner of the leasehold interest in the said lands by way of assignment of lease.

So much for the submission of counsel.

From a careful reading of Exhibits A-1 to A-14, it is obvious that the relevant parties at all material times by contracts of deed, lease and assignment of lease very carefully spelled out and executed their intention in entering into these said transactions.

In law, the title of the lands and the title to the building on such lands can be conveyed separately when parties have made a special contract to do so. When parties do so by proper conveyances, they may, as was said in *Davy v. Lewis (supra)* at page 30, define and make a law for themselves in respect to such lands and building. In other words, the usual rule of law that the building is part of the freehold can be abrogated by a contract of parties. They can completely sever the right title and interest in the freehold in the building from the right title and interest in the freehold of the lands on which the building sits, even though the building continues to be annexed to such lands.

This exception to the rule of common law has obtained since Lord Coke's time. (See Challis, *The Law of Real Property*, 3rd edition, page 54). And as is said in Megarry and Wade, *The Law of Real Property*, 3rd edition, at page 70:

An owner can, if he wishes, divide his land horizontally or in any other way. He can dispose of minerals under the surface, or the top floor of a building, so as to make them separate properties.

à 83, 141, 556 et 557, et 715 à 723; Brown, *The Law of Personal Property*, 2^e édition, pages 725 à 28.

L'avocat de la demanderesse prétend que les opérations susmentionnées ont entraîné les conséquences suivantes: (1) le bail relatif aux terrains sur lesquels se trouve l'édifice a conféré à la demanderesse Plan A Leasing Limited un droit de pleine propriété foncière sur ledit édifice et non sur les terrains (2) Great-West Life Assurance Company a acquis un droit de pleine propriété foncière sur lesdits terrains et non sur l'édifice; et (3) la demanderesse Plan A Leasing Limited est devenue locataire à bail desdits terrains par voie de cession de bail.

Cela résume les plaidoiries des avocats.

Une lecture attentive des pièces A-1 à A-14 indique clairement que les parties intéressées ont, à toutes les époques en cause, soigneusement précisé leurs intentions et les ont exécutées en concluant les contrats de vente, de bail et de cession de bail.

Juridiquement, il est possible de céder séparément le droit de propriété sur un terrain et le droit de propriété sur un édifice sis sur ce terrain lorsque les parties ont conclu un contrat spécial à cette fin. Lorsque les parties agissent ainsi par des contrats appropriés, elles peuvent, comme il fut jugé dans l'affaire *Davy c. Lewis* (précitée) à la page 30, établir une loi qui régit leurs rapports en ce qui concerne les terrains et l'édifice. En d'autres mots, l'accord des parties peut abroger la règle de droit générale selon laquelle l'édifice est lié à la propriété foncière perpétuelle. Elles peuvent complètement disjoindre le droit de propriété sur l'édifice du droit de propriété sur le terrain sur lequel est sis l'édifice, même si celui-ci se trouve toujours sur ce terrain.

Cette exception à la règle de *common law* remonte à l'époque de lord Coke. (Voir Challis, *The Law of Real Property*, 3^e édition, page 54). Megarry et Wade déclarent à la page 70 de la 3^e édition de *The Law of Real Property*:

[TRADUCTION] Un propriétaire peut, s'il le désire, morceler son terrain en tranches horizontales ou de toute autre façon. Il peut aliéner les minéraux du sous-sol, ou l'étage supérieur d'un édifice pour en faire des biens distincts.

In this Court in *Rudnikoff v. The Queen* (*supra*) at page 809, Jackett C.J. said:

However, in my view, while the general rule, both in the common law provinces and in the Province of Quebec is that a substantial building becomes a part of the land and belongs to the owner of the land, this situation may be changed, by contract or otherwise, so that ownership of the building is separate from ownership of the land and the building would not be a part of the subject matter of the lease. Such a result would, however, follow only as a result of clear language and, in my view, in this case, the terms of the emphyteutic lease are not such as to produce such a result.

Also in this Court in *Cohen v. M.N.R.*²¹ Noël A.C.J. said it was possible to modify the terms of an emphyteutic lease under the Quebec *Civil Code*. He said at pages 116 and 119 as follows:

An examination of the deed of lease and agreement between the Ecclesiastics of the Seminary of St-Sulpice of Montreal and The Transportation Building Company Limited as well as of the deed of sale to the appellants of the rights in the original lease and agreement and in the building constructed on the property reveals that some of the clauses of the deed of lease and agreement are standard emphyteutic clauses whereas others are not and are unusual.

I shall now consider only those clauses pertinent to the present case and which may be helpful in determining the nature of the rights the appellants purchased from The Transportation Building Company Limited.

It therefore appears to me that whatever are the rights of an ordinary emphyteutic lessee in Quebec or whatever difficulties there may be in the common law provinces because ownership of the land carries with it whatever is built thereon, I cannot, on the documents as they stand herein, reach any other conclusion but that the appellants were the proprietors of the building erected on the land owned by the Seminary.

In addition, in this case, the fact that the first subject deed of the freehold of the building (Exhibit A-4) did not also in it include a conveyance of easements for such things as support, access etc., does not change the legal effect of the said deed. Another transaction was entered into in this case in 1962 to obtain such easements, namely, the lease with Great-West Life Assurance Company (Exhibit A-5). Such accomplished the same result as would have been accomplished by including a conveyance of such easements in the same deed as the conveyance of the freehold of the building. (Exhibit A-4).

²¹ [1968] 1 Ex.C.R. 110.

Dans l'affaire *Rudnikoff c. La Reine* (précitée), le juge en chef Jackett a déclaré devant cette cour à la page 809:

Cependant, à mon avis, quoiqu'en règle générale—tant dans les provinces de *common law* que dans la province de Québec—un édifice soit lié au terrain et appartienne au propriétaire du terrain, on peut modifier cette situation, par contrat ou autrement, pour que la propriété de l'édifice soit distincte de la propriété du terrain et, dans ce cas, le bail ne porterait pas sur l'édifice. Un tel effet ne peut toutefois découler que d'une clause claire et, à mon avis, les termes du bail emphytéotique en l'espèce ne sont pas rédigés de manière à produire un tel effet.

Également devant cette cour, le juge en chef adjoint Noël a jugé dans l'affaire *Cohen c. M.N.R.*²¹ que le *Code civil* du Québec permet de modifier les conditions d'un bail emphytéotique. Aux pages 116 et 119, il déclare:

[TRADUCTION] L'examen du bail et de l'accord passés entre les Ecclésiastiques du séminaire de St-Sulpice de Montréal et The Transportation Building Company Limited, et du contrat de vente aux appelants des droits spécifiés au bail et à l'accord initiaux d'une part et des droits portant sur l'édifice construit sur le terrain d'autre part révèle que certaines des clauses du bail et de l'accord constituent des clauses emphytéotiques types alors que d'autres n'en sont pas et sont inhabituelles.

J'examinerai maintenant seulement les clauses qui se rapportent à la présente affaire et qui peuvent s'avérer utiles afin de déterminer la nature des droits que les appelants ont acquis de The Transportation Building Company Limited.

Il me semble donc, quels que soient les droits d'un preneur emphytéotique ordinaire au Québec ou quelles que soient les difficultés qui peuvent exister dans les provinces de *common law* parce que la propriété du terrain emporte propriété de tout ce qui est construit sur ce terrain, que je peux, d'après les preuves de l'espèce, seulement conclure que les appelants étaient les propriétaires de l'édifice construit sur le terrain du séminaire.

De plus en l'espèce, le fait que le premier contrat relatif à la cession de propriété de l'édifice (Pièce A-4) n'ait stipulé aucune cession de servitudes comme la servitude d'appui et le droit de passage, etc., ne modifie pas les conséquences juridiques de cet acte. En 1962, une autre opération, le bail avec Great-West Life Assurance Company (Pièce A-5), a été conclue dans le but d'obtenir ces servitudes. Le résultat correspond à celui qu'aurait entraîné une cession de ces servitudes au contrat relatif à la cession de propriété de l'édifice (Pièce A-4).

²¹ [1968] 1 R.C.É. 110.

The only other question that arises is whether or not the subject documentation in law carried out the intention of the parties in this case.

In deeds and leases the granting clause governs. Any later clause which purports to qualify, abrogate or in any way destroy the rights created by the granting clause is to be rejected in law as repugnant and the granting clause prevails. (See *Ouston v. Williams*²²; *Forbes v. Git*²³; Armour on *Real Property*, 2nd edition 1916, page 350; Anger and Honsberger, *Canadian Law of Real Property* 1959 pages 16-17.)

A review of the deeds, leases and conveyances above referred to indicates that the granting clauses in all the relevant deeds, leases and assignment were drafted correctly in law and these documents were correctly executed and delivered.

As a consequence, in law the plaintiff Plan A Leasing Limited is the owner of the freehold of the building, 159 Bay Street Limited, Toronto, known as Commercial and Transportation Building; and was during all the relevant taxation years. It is therefore entitled, during the relevant taxation years, to a deduction from income for capital cost allowance in respect to its cost of such building at the rate of 5% per annum on a decreasing basis.

The appeal is therefore allowed with costs, and the matter is directed to be referred back for re-assessment not inconsistent with these reasons.

²² (1857) 16 U.C.Q.B. 405 at 406.

²³ (1922) 61 D.L.R. 353.

Il reste à déterminer si juridiquement les contrats en question correspondent aux intentions des parties en l'espèce.

^a Dans les contrats et les baux, la clause de cession a force de loi entre les parties. Toute clause ultérieure visant à restreindre, abroger ou anéantir les droits établis par la clause de cession doit être rejetée en droit puisqu'elle lui est contradictoire et la clause de cession prévaut. (Voir *Ouston c. Williams*²²; *Forbes c. Git*²³; Armour, *Real Property*, 2^e édition, 1916, page 350, Anger et Honsberger, *Canadian Law of Real Property*, 1959, pages 16 et 17.)

^b L'examen des contrats, baux et transferts de propriété, mentionnés ci-dessus révèle que les clauses de cession stipulées dans tous les contrats, baux et cessions, pertinents ont été correctement libellées en droit et que ces documents ont été valablement souscrits et remis.

^c En conséquence, juridiquement, la demanderesse Plan A Leasing Limited détient la pleine propriété foncière de l'édifice 159 Bay Street Limited, situé à Toronto et connu sous le nom de Commercial and Transportation Building et ce, durant toutes les années d'imposition pertinentes. Elle a donc droit, pour les années d'imposition pertinentes, à une allocation du coût du capital, calculée selon un mode dégressif au taux annuel de 5%, à l'égard du coût engagé relativement à cet édifice.

^d L'appel est donc reçu avec dépens, et j'ordonne que l'affaire soit renvoyée afin qu'une nouvelle cotisation soit établie conformément à ces motifs.

²² (1857) 16 U.C.Q.B. 405 à la page 406.

²³ (1922) 61 D.L.R. 353.