

A-460-86

A-460-86

**Louis Vaillancourt** (*Appellant*) (*Plaintiff*)**Louis Vaillancourt** (*appelant*) (*demandeur*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen, represented by Deputy Minister of National Revenue** (*Respondent*) (*Defendant*)**Sa Majesté la Reine représentée par le sous-ministre du Revenu national** (*intimée*) (*défendresse*)

and

b et

**Canada Mortgage and Housing Corporation** (*Mise en cause*)**La Société canadienne d'hypothèques et de logement** (*mise en cause*)INDEXED AS: *VAILLANCOURT v. DEPUTY M.N.R. (C.A.)*RÉPERTORIÉ: *VAILLANCOURT c. SOUS-MINISTRE M.R.N. (C.A.)*

Court of Appeal, Hugessen, Desjardins and Décary JJ.A.—Québec, May 1; Ottawa, May 15, 1991.

Cour d'appel, juges Hugessen, Desjardins et Décary, J.C.A.—Québec, 1<sup>er</sup> mai; Ottawa, 15 mai 1991.

*Income tax — Income calculation — Capital cost allowance — Co-owner by declaration of single unit in building, certified "multiple-unit residential unit" (MURB), denied deduction under Income Tax Regs., Sch. II, Class 31 — Need not have right of ownership in entire building, or more than one unit, for deduction — Right of ownership in building consisting of multiple units, not in units themselves, required — Class 31 not limited to certain types of right of ownership — Building's purpose residential — Once residential purpose certified by CMHC, onus on M.N.R. to show certificate wrongly issued.*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Allocation du coût en capital — Un copropriétaire par déclaration d'un seul logement dans un immeuble qui a fait l'objet d'une attestation d'«immeuble résidentiel à logements multiples» (IRLM) s'est vu refuser une déduction en vertu de la catégorie 31 de l'annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu — Il n'est pas nécessaire d'avoir un droit de propriété sur l'immeuble tout entier, ni sur plus d'un logement pour avoir droit à une déduction — Il faut qu'il y ait un droit de propriété dans un immeuble qui comprend des logements multiples et non pas un droit de propriété dans les logements multiples eux-mêmes — La catégorie 31 n'est pas limitée à certains types de droit de propriété — L'immeuble avait une vocation résidentielle — Une fois que la vocation résidentielle a fait l'objet d'une attestation de la part de la SCHL, il incombe au ministre de démontrer que l'attestation a été émise à tort.*

*Civil Code — Taxpayer purchasing fraction of building subject to declaration of co-ownership registered pursuant to Civil Code, arts. 441b et seq. — Capital cost deduction under Income Tax Regs. disallowed — Whether right of ownership in entire building required for deduction — Minister erred in fact and law in submitting taxpayer exclusive owner of fraction of MURB, not owner of undivided share in building — Co-ownership by declaration in Quebec civil law embracing right of exclusive ownership to exclusive portion and "undivided right of ownership" in common portions, neither one of which can exist without other — According to deed of sale, taxpayer owner of undivided part of building.*

*Code civil — Le contribuable a acheté une fraction d'un immeuble faisant l'objet d'une déclaration de copropriété enregistrée en vertu des art. 441b et suiv. du Code civil — La demande de déduction pour amortissement en vertu du Règlement de l'impôt sur le revenu a été rejetée — La question se pose de savoir s'il faut un droit de propriété sur l'immeuble tout entier pour qu'il y ait lieu à déduction — Le ministre a commis une erreur de fait et de droit en prétendant que le contribuable était propriétaire exclusif d'une fraction de l'IRLM et non propriétaire d'une quote-part indivise de l'immeuble — La copropriété par déclaration en droit civil québécois comporte le droit exclusif sur la partie exclusive et «un droit de propriété indivis» sur les parties communes; ni l'un ni l'autre de ces droits ne peut exister seul — Selon l'acte de vente, le contribuable était propriétaire d'une partie indivise de l'immeuble.*

*Construction of statutes — Income Tax Regs., Sch. II, Class 31 capital cost deduction for MURB — Whether right of ownership in more than one unit required for deduction; whether building's purpose residential — Words-in-total-context approach to interpretation of taxing statutes — Reference to budget speech, Interpretation Bulletins — "MURB"*

*Interprétation des lois — Déduction pour amortissement d'un IRLM en vertu de la catégorie 31 de l'annexe II du Règlement de l'impôt sur le revenu — Faut-il qu'il y ait un droit de propriété sur plus d'un logement pour qu'il y ait lieu à déduction?; l'immeuble avait-il vocation résidentielle? — Approche «termes dans leur contexte global» dans l'interpré-*

*defined neither in Act nor Regulations — Income Tax Act, s. 248 definition of “property” considered.*

This was an appeal from the trial judgment dismissing an appeal from an income tax reassessment for 1980. The appellant bought a fraction of a building which was the subject of a declaration of co-ownership registered pursuant to articles 441b *et seq.* of the *Civil Code of Lower Canada*. The fraction included an exclusive portion of the building and a share of the undivided rights in the common portions. The building, located at the foot of a ski hill, contained 44 units. Canada Mortgage and Housing Corporation (CMHC) had issued a certificate of construction of a “multiple-unit residential building” (MURB). Under *Income Tax Regulations*, section 1100 a taxpayer may deduct 5 per cent of the undepreciated capital cost of Class 31 property (MURB’s). The appellant’s depreciation deduction under Class 31 was disallowed on the ground that the fraction he owned did not constitute a MURB. The respondent argued that Class 31 requires a right of ownership in each one, or at least in more than one, of the “multiple units” of the building to qualify for the deduction. Alternatively, it was argued that a residential building is a place where someone habitually resides and that the building in question was not a “residential building”, as the multiple units were not used by their occupants “more or less permanently”, but for short periods. The issues were (1) whether co-ownership by declaration of a fraction of a building makes the coproprietor the owner of a MURB and (2) whether the purpose of the building was residential.

*Held*, the appeal should be allowed.

The new approach to interpretation of tax legislation is the words-in-total-context approach with a view to determining the object and spirit of the provisions. The courts will also refer to parliamentary debates when the latter rise above mere partisanship, and, in tax matters, to the budget speech by the Minister of Finance. Finally, while Interpretation Bulletins do not bind the Minister, taxpayer or courts, they are useful in interpreting the Act and courts are increasingly willing to see an ambiguity in the legislation and to use them when the interpretation given in a Bulletin squarely contradicts that suggested by the Department in a given case. When a taxpayer engages in business activity and the legality of that activity is confirmed in an Interpretation Bulletin, it is only fair to seek the meaning of the legislation in that bulletin also.

In the absence of a definition of MURB either in the Act or the Regulations, and in the context of a depreciation deduction, there was no reason to require a taxpayer claiming a deduction for depreciable property to have acquired all of that property. “Property” is defined as “property of any kind whatever . . . and . . . includes a right of any kind whatever”. That definition is broad enough to include a portion or fraction of property. A

*tation des lois fiscales — Il est fait mention du discours sur le budget, des bulletins d’interprétation — L’expression «IRLM» n’est définie ni dans la Loi ni dans le Règlement — Examen de la définition de «biens» figurant à l’art. 248 de la Loi de l’impôt sur le revenu.*

<sup>a</sup> Appel est interjeté du jugement de première instance qui a rejeté un appel formé contre une nouvelle cotisation d’impôt sur le revenu établie pour l’année 1980. L’appelant a acheté une fraction d’un immeuble faisant l’objet d’une déclaration de copropriété enregistrée conformément aux articles 441b et suivants du *Code civil du Bas-Canada*. Cette fraction comprenait une partie exclusive de l’immeuble et une quote-part des droits indivis dans les parties communes. Cet immeuble, situé au pied d’une pente de ski, contenait quarante-quatre unités. La Société canadienne d’hypothèques et de logement (SCHL) a émis une attestation de mise en chantier d’un «immeuble résidentiel à logements multiples» (IRLM). En vertu de l’article 1100 du *Règlement de l’impôt sur le revenu*, un contribuable peut déduire 5 pour 100 de la fraction non amortie du coût en capital des biens de la catégorie 31 (catégorie d’IRLM). La demande de déduction pour amortissement présentée par l’appelant en vertu de la catégorie 31 a été rejetée au motif que la fraction qu’il possédait ne constituait pas un IRLM. L’intimée prétend que la catégorie 31 exige un droit de propriété dans chacun, ou à tout le moins dans plus d’un des «logements multiples» de l’immeuble pour qu’il y ait lieu à déduction. Subsidiairement, il est allégué qu’un immeuble résidentiel est un endroit où l’on demeure habituellement et que l’immeuble en question n’est pas un «immeuble résidentiel», puisque les logements multiples n’ont pas été utilisés par les occupants «sur une base plus ou moins permanente», mais pour de courtes périodes. Il s’agit de déterminer 1) si la copropriété par déclaration d’une fraction d’un immeuble fait du copropriétaire le propriétaire d’un IRLM et 2) si l’immeuble avait vocation résidentielle.

*Arrêt*: l’appel devrait être accueilli.

<sup>b</sup> La nouvelle approche dans l’interprétation des lois fiscales consiste à examiner les termes dans leur contexte global en vue de découvrir l’objet et l’esprit des dispositions fiscales. Les tribunaux vont également se référer aux débats parlementaires, lorsque ces derniers s’élèvent au-dessus de la simple partisannerie, et, en matière fiscale, se référer au discours sur le budget prononcé par le ministre des Finances. En dernier lieu, bien que les bulletins d’interprétation ne lient ni le ministre, ni le contribuable, ni les tribunaux, ils sont utiles dans l’interprétation de la Loi, et les tribunaux sont de plus en plus enclins à voir une ambiguïté dans la loi et à les utiliser lorsque l’interprétation donnée dans un bulletin contredit carrément celle que le ministre propose dans un cas donné. Lorsque le contribuable s’adonne à une activité commerciale et que la légalité de cette activité est confirmée dans un bulletin d’interprétation, ce n’est <sup>c</sup> que justice que de rechercher accessoirement dans ce bulletin le sens de la législation en cause.

<sup>d</sup> En l’absence d’une définition d’IRLM ou bien dans la Loi ou bien dans le Règlement, et dans le contexte d’une déduction pour amortissement, il n’est aucune raison d’exiger d’un contribuable qui réclame une déduction à l’égard d’un bien amortissable qu’il ait acquis la totalité de ce bien. Le mot «biens» est défini comme étant des «biens de toute nature . . . et comprend un droit de quelque nature qu’il soit». Cette définition est d’une

right of co-ownership by declaration is “a right of any kind whatever” in the building, in the same way as an undivided right of co-ownership. Additionally, the right of ownership required by Class 31 in respect of a MURB is a right of ownership in a building consisting of multiple units, not a right of ownership in the multiple units as such. The wording of Class 31 does not support limiting its application only to certain types of right of ownership or requiring that the right of ownership extend to each or to many of the units.

Furthermore, the respondent erred in fact and law in submitting that taxpayer was exclusive owner of a fraction of a multiple-unit building, not owner of an undivided share in the building. It was an error of fact because the deed of sale showed the appellant had purchased a fraction of the building, including an exclusive portion of the building and a share of the undivided rights to the common areas. The appellant was the owner of an undivided part of the building. It was an error of law because the concept of co-ownership by declaration in Quebec civil law embraces two inseparable rights which have no meaning unless they exist together — the right of exclusive ownership to an exclusive portion and “an undivided right of ownership” in the common portions.

The above interpretation was supported both by the budget speech and Interpretation Bulletin IT-367R2, whereas the respondent's interpretation leads to the absurd result that the appellant would only have had to acquire two fractions instead of one in order to claim the deduction.

The purpose of the building was residential. Once the CMHC certificate had been issued, absent allegations of bad faith or deceit, the Court could not impose on the taxpayer the burden of establishing that the intended use was not what it was on paper. The onus was on the Department to show that the certification had been wrongly issued or the intended use had been changed. That burden had not been discharged. The Interpretation Bulletin stated that a building is “residential” if it is intended “to provide, on a more or less permanent basis, the place of residence or abode of its occupants”. “On a more or less permanent basis” does not preclude the possibility, as in this case, of more or less long-term rental. The contrast of “residential” with “commercial use” indicated that the Department was trying to avoid the eventual use of units for commercial purposes that would be inconsistent with residential occupancy. The declaration of ownership prohibited room rental in any part used for commercial or professional purposes. This was a formal statement of the residential use to which the building would be put. Finally, taxpayer has never paid municipal business taxes on his fraction, which was taxed as a “dwelling”.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Civil Code of Lower Canada*, arts. 441b, 441c, 441d, 441e, 441h, 441k, 441l, 441m, 441n, 442h.  
*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 20(1)(a), 248(1).

portée assez générale pour comprendre une partie ou une fraction du bien. Un droit de copropriété par déclaration est «un droit de quelque nature qu'il soit» dans l'immeuble, au même titre qu'un droit de copropriété indivise. Par ailleurs, le droit de propriété qu'exige la catégorie 31 à l'égard d'un IRLM est un droit de propriété dans un immeuble qui comprend des logements multiples, et non un droit de propriété dans les logements multiples en tant que tels. La formulation de la catégorie 31 ne permet pas de restreindre son application à certaines formes seulement de droit de propriété, ni d'exiger que le droit de propriété s'étende à chacun ou à plusieurs des logements.

De plus, l'intimée a commis une erreur de fait et de droit en prétendant que le contribuable était propriétaire exclusif d'une fraction d'un immeuble à logements multiples et non propriétaire d'une quote-part indivise de l'immeuble. C'est une erreur de fait parce qu'il découle de l'acte de vente que l'appelant a acquis une fraction de l'immeuble qui comprend une partie exclusive de celui-ci et une quote-part des droits indivis des parties communes. L'appelant était propriétaire d'une partie indivise de l'immeuble. C'est une erreur de droit parce que le concept même de la copropriété par déclaration en droit civil québécois comporte deux éléments qui sont indissociables et qui n'ont de sens que s'ils coexistent — le droit de propriété sur la partie exclusive et «un droit de propriété indivis» sur les parties communes.

L'interprétation ci-dessus est étayée tant par le discours sur le budget que par le bulletin d'interprétation IT-367R2, alors que l'interprétation de l'intimée mène à un résultat absurde qu'il aurait suffi que l'appelant se portât acquéreur de deux fractions au lieu d'une seule pour se prévaloir de la déduction.

L'immeuble avait vocation résidentielle. Une fois que l'attestation de la SCHL a été émise, en l'absence d'allégation de mauvaise foi ou de trompe-l'œil, la Cour ne saurait imposer au contribuable l'obligation d'établir que la destination n'était pas ce qu'elle devait être sur papier. Il appartient au Ministère de démontrer que l'attestation a été émise à tort ou que la destination de l'immeuble a été modifiée. Il ne s'est pas acquitté de ce fardeau. Le bulletin d'interprétation dit que sera «résidentiel» l'immeuble qui vise «à fournir, de façon plus ou moins permanente, le lieu de résidence ou d'habitation de ses occupants». L'expression «de façon plus ou moins permanente» n'écarte pas la possibilité, comme en l'espèce, de location à plus ou moins long terme. L'opposition entre «usage résidentiel» et «usage commercial» fait voir que le Ministère cherchait à éviter que les logements servent éventuellement à des fins commerciales qui soient inconciliables avec une occupation résidentielle. La déclaration de copropriété interdit la location de chambre dans toute partie utilisée à des fins commerciales ou professionnelles. Il s'agit là de la consécration formelle de la vocation résidentielle de l'immeuble. En dernier lieu, le contribuable n'a jamais payé de taxes municipales d'affaires relativement à sa fraction, laquelle était imposée à titre de «logement».

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Code civil du Bas-Canada*, art. 441b, 441c, 441d, 441e, 441h, 441k, 441l, 441m, 441n, 442h.  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 20(1)a), 248(1).

*Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945, ss. 1100(1)(a)(xxii) (as am. by SOR/78-377, s. 3; 83-340, s. 1), Sch. II, Class 31 (as am. by SOR/78-146, s. 3; 81-244, s. 3).

*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., chap. 945, art. 1100(1)(a)(xxii) (mod. par DORS/78-377, art. 3; 83-340, art. 1), annexe II, catégorie 31 (mod. par DORS/78-146, art. 3; 81-244, art. 3).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; [1986] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen*, [1986] 1 F.C. 346; [1985] CTC 79; (1985), 85 DTC 5310; 60 N.R. 321 (C.A.); *Jones v Skinner* (1835), 5 L.J. Ch. 87.

##### REVERSED:

*Vaillancourt (L.) v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 1 (Eng.); [1986] 2 C.T.C. 188 (Fr.); (1986), 86 DTC 6531 (Eng.); 86 DTC 6449 (Fr.); 7 F.T.R. 172 (F.C.T.D.).

##### REFERRED TO:

*Edmonton Liquid Gas Ltd v The Queen*, [1984] CTC 536; (1984), 84 DTC 6526; 56 N.R. 321 (F.C.A.); *Canada (Attorney General) v. Young*, [1989] 3 F.C. 647; (1989), 27 C.C.E.L. 161; 89 CLLC 14,046; 100 N.R. 333 (C.A.); *Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851; (1977), 80 D.L.R. (3d) 556; [1977] CTC 441; 77 DTC 5438; 18 N.R. 91; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41; *Bryden v. Canada Employment and Immigration Commission*, [1982] 1 S.C.R. 443; (1982), 133 D.L.R. (3d) 1; 82 CLLC 14,175; 41 N.R. 180; *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 S.C.R. 175; (1988), 53 D.L.R. (4th) 656; [1988] 2 C.T.C. 294; 87 N.R. 300; 29 O.A.C. 268; *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex.C.R. 580; [1948] C.T.C. 265; (1948), 49 DTC 491; *R. v. Marsh & McLennan, Limited*, [1984] 1 F.C. 609; [1983] CTC 231; (1983), 83 DTC 5180; 48 N.R. 103 (C.A.); *Golden v. The Queen*, [1983] 2 F.C. 599; [1983] CTC 112; (1983), 83 DTC 5138; 47 N.R. 117 (C.A.); *Beament et al. v. Minister of National Revenue*, [1970] S.C.R. 680; (1970), 11 D.L.R. (3d) 237; [1970] C.T.C. 193; 70 DTC 6130; *Lovell, J.P. v. The Queen* (1989), 90 DTC 6116 (F.C.T.D.).

#### AUTHORS CITED

Canada. *House of Commons Debates*, Vol. II, 1st Sess., 30th Parl., 23 Eliz. II, 1974.  
Côté, Pierre-André. *The Interpretation of Legislation in Canada*, Cowansville, Qué.: Éditions Yvon Blais Inc., 1984.

#### COUNSEL:

*Daniel Bourgeois* for appellant (plaintiff).  
*Paul E. Plourde* for respondent (defendant).

#### a JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; [1986] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 C.F. 346; [1985] CTC 79; (1985), 85 DTC 5310; 60 N.R. 321 (C.A.); *Jones v Skinner* (1835), 5 L.J. Ch. 87.

##### DÉCISION INFIRMÉE:

*Vaillancourt (L.) c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 1 (angl.); [1986] 2 C.T.C. 188 (fr.); (1986), 86 DTC 6531 (angl.); 86 DTC 6449 (fr.); 7 F.T.R. 172 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Edmonton Liquid Gas Ltd c La Reine*, [1984] CTC 536; (1984), 84 DTC 6526; 56 N.R. 321 (C.A.F.); *Canada (Procureur général) c. Young*, [1989] 3 C.F. 647; (1989), 27 C.C.E.L. 161; 89 CLLC 14,046; 100 N.R. 333 (C.A.); *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851; (1977), 80 D.L.R. (3d) 556; [1977] CTC 441; 77 DTC 5438; 18 N.R. 91; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41; *Bryden c. Commission de l'emploi et de l'immigration du Canada*, [1982] 1 R.C.S. 443; (1982), 133 D.L.R. (3d) 1; 82 CLLC 14,175; 41 N.R. 180; *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175; (1988), 53 D.L.R. (4th) 656; [1988] 2 C.T.C. 294; 87 N.R. 300; 29 O.A.C. 268; *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex.C.R. 580; [1948] C.T.C. 265; (1948), 49 DTC 491; *R. c. Marsh & McLennan, Limited*, [1984] 1 C.F. 609; [1983] CTC 231; (1983), 83 DTC 5180; 48 N.R. 103 (C.A.); *Golden c. La Reine*, [1983] 2 C.F. 599; [1983] CTC 112; (1983), 83 DTC 5138; 47 N.R. 117 (C.A.); *Beament et autres c. Ministre du revenu national*, [1970] R.C.S. 680; (1970), 11 D.L.R. (3d) 237; [1970] C.T.C. 193; 70 DTC 6130; *Lovell, J.P. c. La Reine* (1989), 90 DTC 6116 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

#### h

#### DOCTRINE

Canada. *Débats de la Chambre des communes*, Vol. II, 1<sup>re</sup> session, 30<sup>ème</sup> législature, 23 Eliz. II, 1974.  
Côté, Pierre-André. *Interprétation des lois*, 2<sup>e</sup> éd., Montréal (Québec): Éditions Yvon Blais Inc., 1990.

#### AVOCATS:

*Daniel Bourgeois* pour l'appellant (demandeur).  
*Paul E. Plourde* pour l'intimée (défendresse).

## SOLICITORS:

*Grondin, Poudrier, Bernier*, Québec, for appellant (plaintiff).

*Deputy Attorney General of Canada* for respondent (defendant). a

*The following is the English version of the reasons for judgment rendered by*

DÉCARY J.A.: The Court has before it an appeal from a judgment by Pinard J. [[1987] 1 C.T.C. 1 (Eng.)], which dismissed the appeal brought by the appellant from a notice of reassessment issued by the Deputy Minister of National Revenue for the 1980 taxation year. c

The appellant, together with five partners, bought from Château Mont Ste-Anne Inc. a fraction ("the fraction") of a building ("the building") which was the subject of a declaration of co-ownership registered pursuant to the provisions of articles 441b *et seq.* of the *Civil Code of Lower Canada* ("co-ownership by declaration"). This fraction of the building included an exclusive portion of the said building, described as subdivision 658-40 of the official cadastre of the parish of Ste-Anne, Montmorency registry division ("the exclusive portion") and a share of the undivided rights in the common portions of the building relating to the exclusive portion, designated as subdivision 658-1 of the said cadastre ("the undivided portion"). The building contained forty-four units and was part of a large recreational complex located at the foot of Mont Ste-Anne, about forty kilometres from Québec. d

At the time of the purchase, a certificate ("the certificate") of the construction of a "multiple-unit residential building" ("MURB", or in French "*immeuble résidentiel à logements multiples*", "*IRLM*") had been issued for the building by the Canada Mortgage and Housing Corporation ("the CMHC") under Classes 31 and 32, Schedule II (formerly B) of the *Income Tax Regulations* [C.R.C., c. 945 (as am. by SOR/78-146, s. 3; 81-244, s. 3)]. The certificate described the building as follows: "condominium". e

## PROCUREURS:

*Grondin, Poudrier, Bernier*, Québec, pour l'appellant (demandeur).

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée (défenderesse).

*Voici les motifs du jugement rendu en français par*

LE JUGE DÉCARY, J.C.A.: La Cour est saisie d'un appel d'un jugement rendu par l'honorable juge Pinard [[1986] 2 C.T.C. 188 (fr.)], qui rejetait l'appel interjeté par l'appellant à l'encontre d'un avis de nouvelle cotisation émis par le sous-ministre du Revenu national pour l'année d'imposition 1980. c

L'appellant, en compagnie de cinq associés, a acheté de Château Mont Ste-Anne Inc. une fraction («la fraction») d'un immeuble («l'immeuble») faisant l'objet d'une déclaration de copropriété enregistrée conformément aux dispositions des articles 441b et suivants du *Code civil du Bas-Canada* («copropriété par déclaration»). Cette fraction d'immeuble comprenait une partie exclusive dudit immeuble, désignée comme étant la subdivision 658-40 du cadastre officiel pour la paroisse de Ste-Anne, division d'enregistrement de Montmorency («la partie exclusive») ainsi qu'une quote-part des droits indivis dans les parties communes de l'immeuble afférentes à la partie exclusive et désignées comme étant la subdivision 658-1 du susdit cadastre («la partie indivise»). L'immeuble comprenait quarante-quatre unités et faisait partie d'un vaste complexe récréatif situé au pied du Mont Ste-Anne, à une quarantaine de kilomètres de la ville de Québec. d

Au moment de l'acquisition, une attestation («l'attestation») de mise en chantier d'un «immeuble résidentiel à logements multiples» (IRLM ou, en anglais, «*multiple-unit residential buildings*», «*MURB*») avait été émise relativement à l'immeuble par la Société canadienne d'hypothèques et de logement («la SCHL») selon les catégories 31 et 32, annexe II (anciennement B) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* [C.R.C., chap. 945 (mod. par DORS/78-146, art. 3; 81-244, art. 3)]. L'attestation désignait l'immeuble de la façon suivante: «condominium». e

The appellant filed an individual federal income tax return for 1980 in which he claimed a deduction for depreciation and in which, applying in his favour the provisions of Class 31 of Schedule II of the Regulations, he reported a net rental loss on the fraction of the building owned by him.<sup>1</sup>

In a notice of reassessment the respondent subsequently informed the appellant that she was disallowing the depreciation deduction requested, on the ground that the fraction in question was not a "multiple-unit residential building" within the meaning of Class 31.

The appellant then brought an unsuccessful action in the Federal Court Trial Division to have this notice of reassessment invalidated: hence the appeal at bar.

#### Relevant legislation and regulations

##### *Income Tax Act*

(S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended)

#### Paragraph 20(1)(a):

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

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

. . .

#### Subsection 248(1):

248. (1) . . .

"property" means property of any kind whatever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes

(a) a right of any kind whatever . . .

. . .

<sup>1</sup> The appellant set his loss at \$3,700, that is one-sixth of the net loss of the fraction, set at \$22,200. It does not matter for the purposes of this proceeding that the fraction was bought by six persons rather than one. Thus, to facilitate understanding the case, I will treat the appellant as the sole owner of the fraction.

L'appelant a produit une déclaration fédérale d'impôt sur le revenu des particuliers pour l'année 1980, dans laquelle il réclamait une déduction pour amortissement et dans laquelle, appliquant à son profit les dispositions de la catégorie 31 de l'annexe II du Règlement, il faisait état d'une perte nette de location relativement à la fraction de l'immeuble dont il était propriétaire<sup>1</sup>.

L'intimée, dans un avis de nouvelle cotisation, informait par la suite l'appelant qu'elle refusait la déduction pour amortissement demandée au motif que la fraction en cause ne constituait pas un «immeuble résidentiel à logements multiples» au sens de la catégorie 31.

L'appelant s'est alors adressé, mais sans succès, à la Section de première instance de la Cour fédérale, afin de faire déclarer nul cet avis de nouvelle cotisation. D'où le présent appel.

#### Dispositions législatives et réglementaires pertinentes

##### *Loi de l'impôt sur le revenu*

(S.C. 1970-71-72, chap. 63, telle que modifiée)

#### Alinéa 20(1)a):

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

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

. . .

#### h) Paragraphe 248(1)

248. (1) . . .

«biens» signifie des biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels et comprend, sans restreindre la portée générale de ce qui précède,

a) un droit de quelque nature qu'il soit . . .

. . .

<sup>1</sup> L'appelant établissait sa perte à 3 700 \$, soit le sixième de la perte de la fraction partie à 22 200 \$. Il n'importe pas, aux fins du présent litige, que la fraction ait été achetée par six personnes plutôt que par une seule. Aussi, pour faciliter la compréhension du dossier, je considérerai que l'appelant est le seul propriétaire de la fraction.

“self-contained domestic establishment” means a dwelling house, apartment or other similar place of residence in which place a person as a general rule sleeps and eats . . . .

«établissement domestique autonome» signifie une habitation, un appartement ou un autre logement de ce genre dans lequel, en règle générale, une personne prend ses repas et couche;

*a*

*Income Tax Regulations*  
(C.R.C., c. 945, as amended)

*Règlement de l'impôt sur le revenu*  
(C.R.C., chap. 945, tel que modifié)

*b*

Subparagraph 1100(1)(a)(xxii) [as am. by SOR/78-377, s. 3; 83-340, s. 1]:

Sous-alinéa 1100(1)a) (xxii) [mod. par DORS/78-377, art. 3; 83-340, art. 1]:

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

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

*c*

Rates

Taux

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

*d*

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

(xxii) of Class 31, 5 per cent,

(xxii) de la catégorie 31, 5 pour cent

of the undepreciated capital cost to him as of the end of the taxation year (before making any deduction under this subsection for the taxation year) of property of the class

*e*

de la fraction non amortie du coût en capital, pour lui, des biens de la catégorie, à la fin de l'année d'imposition (avant toute déduction en vertu du présent paragraphe pour l'année d'imposition);

SCHEDULE II  
CAPITAL COST ALLOWANCES

ANNEXE II  
ALLOCATIONS DU COÛT EN CAPITAL

Class 31  
(5 per cent)

Catégorie 31  
(5 pour cent)

Property that is a multiple-unit residential building in Canada that would otherwise be included in Class 3 or Class 6 and in respect of which

*g*

Un bien qui est un immeuble résidentiel à logements multiples au Canada, qui autrement serait compris dans la catégorie 3 ou 6 et à l'égard duquel

(a) a certificate has been issued by Canada Mortgage and Housing Corporation certifying

*a*

une attestation a été délivrée par la Société canadienne d'hypothèques et de logement portant que

(i) in respect of a building that would otherwise be included in Class 3, that the installation of footings or any other base support of the building was commenced

*h*

(i) à l'égard d'un immeuble qui autrement serait compris dans la catégorie 3, l'installation de semelles ou de toute autre assise du bâtiment a débuté

(A) after November 18, 1974 and before 1980, or

(A) après le 18 novembre 1974 et avant 1980, ou

(B) after October 28, 1980 and before 1982,

(B) après le 28 octobre 1980 et avant 1982,

as the case may be, and

*i*

selon le cas, et

and that, according to plans and specifications for the building, not less than 80 per cent of the floor space will be used in providing self-contained domestic establishments and related parking, recreation, service and storage areas;

et que selon les plans et devis du bâtiment, les logements autonomes et l'espace affecté au stationnement, à la récréation, aux services et à l'entreposage représentent au moins 80% de l'aire de plancher,

(b) not more than 20 per cent of the floor space is used for any purpose other than the purposes referred to in paragraph (a);

*j*

b) au plus 20% de l'aire de plancher est utilisée à une fin autre que celles visées à l'alinéa a);

*Civil Code of Lower Canada*

## CHAPTER THIRD

OF CO-OWNERSHIP OF IMMOVEABLES  
ESTABLISHED BY DECLARATION

**Art. 441b.** The provisions of this chapter govern every immovable made subject thereto by the registration of a declaration of co-ownership whereby the ownership of the immovable is apportioned between its proprietors in fractions, each comprising an exclusive portion and a share of the common portions.

A person, even acting alone, may register a declaration of co-ownership and therein declare himself proprietor of each fraction.

**Art. 441c.** Each fraction constitutes a separate entity and may be the object of a total or partial alienation comprising in each case the share of common portions pertaining to the fraction or portion of a fraction alienated.

**Art. 441d.** Each coproprietor has an undivided right of ownership in the common portions; his share in the common portions is equal to the value of the exclusive portion of his fraction in relation to the aggregate of the values of the exclusive portions.

**Art. 441e.** The common portions and the rights accessory thereto cannot be the object, separately from the exclusive portions, of an action in partition or of a forced licitation.

**Art. 441h.** Each coproprietor disposes of the exclusive portions included in his fraction; he uses and enjoys freely the exclusive portions and the common portions provided that he does not impair the rights of the other coproprietors or the destination of the immovable.

**Art. 441k.** Each of the coproprietors is bound to contribute, in accordance with the provisions of the declaration of co-ownership or, failing such, in proportion to the relative value of his fraction established in the declaration of co-ownership, to all costs resulting from the co-ownership and the operation of the immovable and particularly to the costs of conservation, maintenance and administration of the common portions and to the expenses caused by the operation of the common services.

**Art. 441l.** The declaration of co-ownership defines the destination of the immovable and of its exclusive and common portions, of which it gives a detailed description; it determines the relative value of each fraction, having regard to the nature, area and situation of the exclusive portion which it comprises, but without taking its utilization into account and, subject to the provisions of this chapter, specifies the conditions of enjoyment of the common portions and utilization of the exclusive portions, and lays down the rules for the administration of the common portions.

**Art. 441m.** The declaration of co-ownership must be in the form of a notarial deed *en minute*; the same applies to the amendments made thereto.

The registration of such declaration and of the amendments thereto is effected by deposit.

*Code civil du Bas-Canada*

## CHAPITRE TROISIÈME

DE LA COPROPRIÉTÉ DES IMMEUBLES ÉTABLIE  
PAR DÉCLARATION

**Art. 441b.** Les dispositions du présent chapitre régissent tout immeuble qui y est assujéti par l'enregistrement d'une déclaration de copropriété en vertu de laquelle la propriété de l'immeuble est répartie entre ses propriétaires par fractions comprenant chacune une partie exclusive et une quote-part des parties communes.

Une personne, même seule, peut enregistrer une déclaration de copropriété et s'y déclarer propriétaire de chaque fraction.

**Art. 441c.** Chaque fraction constitue une entité distincte et peut faire l'objet d'une aliénation totale ou partielle qui comprend, dans chaque cas, la quote-part de parties communes afférentes à la fraction ou à la partie de la fraction qui est aliénée.

**Art. 441d.** Chaque copropriétaire a, sur les parties communes, un droit de propriété indivis; sa quote-part dans les parties communes est égale à la valeur de la partie exclusive de sa fraction par rapport à l'ensemble des valeurs des parties exclusives.

**Art. 441e.** Les parties communes et les droits qui leur sont accessoires ne peuvent faire l'objet, séparément des parties exclusives, d'une action en partage ni d'une licitation forcée.

**Art. 441h.** Chaque copropriétaire dispose des parties exclusives comprises dans sa fraction; il use et jouit librement des parties exclusives et des parties communes sous la condition de ne porter atteinte ni aux droits des autres copropriétaires ni à la destination de l'immeuble.

**Art. 441k.** Chacun des copropriétaires est tenu de contribuer, conformément aux dispositions de la déclaration de copropriété ou à défaut, en proportion de la valeur relative de sa fraction établie dans la déclaration de copropriété, à toutes les charges découlant de la copropriété et de l'exploitation de l'immeuble et spécialement aux charges de la conservation, de l'entretien et de l'administration des parties communes ainsi qu'aux dépenses entraînées par le fonctionnement des services communs.

**Art. 441l.** La déclaration de copropriété définit la destination de l'immeuble et de ses parties exclusives et communes dont elle donne une description détaillée; elle détermine la valeur relative de chaque fraction, eu égard à la nature, à la superficie et à la situation de la partie exclusive qu'elle comprend, mais sans tenir compte de son utilisation et, sous réserve des dispositions du présent chapitre, précise les conditions de jouissance des parties communes et d'utilisation des parties exclusives et édicte les règles relatives à l'administration des parties communes.

**Art. 441m.** La déclaration de copropriété doit être notariée et porter minute; il en est de même des modifications qui y sont apportées.

L'enregistrement de cette déclaration et de ses modifications se fait par dépôt . . .



**Art. 441n.** The declaration of co-ownership and the amendments thereto are binding upon the coproprietors and their successors by general title.

They are binding upon their successors and assigns by particular title from the date of the registration of their rights.

**Art. 442h.** Except by unanimous vote, the coproprietors cannot directly or indirectly change the destination of the immovable.

### Arguments of parties

Counsel for the respondent argued, to begin with, that in order to qualify for the deduction allowed by Class 31, a person should have a right of ownership in each one, or at least in more than one, of the "multiple units" of the building, and that accordingly an undivided coproprietor of the entire building would be eligible, since this type of co-ownership confers rights over each unit, but a coproprietor by declaration of a single unit would not be eligible since this type of co-ownership in his submission really only confers rights over whichever one of the units the coproprietor owns exclusively. In this regard, counsel for the respondent said he completely agreed with the conclusion at which the Trial Judge arrived, as follows [at page 5]:

In the case at bar, it is of the very essence of the provision contained in Class 31 that the property must be "a multiple-unit residential building in Canada". To my way of thinking, all these words must be read and applied together to the property defined in the class. Accordingly, a residential building in Canada consisting of a single unit must be excluded from the definition; similarly, each of the multiple units of a residential building in Canada, taken separately, must be excluded from the definition.

As in the case at bar the plaintiff was not claiming a depreciation deduction in respect of a *multiple-unit* residential building in Canada, but in respect of one of the multiple units, namely unit 29, of a larger building containing some 44 units, he thus cannot benefit from the provision in Class 31 of Schedule II of the Regulations.

Secondly, counsel for the respondent argued that regardless of his first argument the building in the case at bar is not a "residential building", as, he wrote, the evidence did not show that the multiple units in this building were used by their occupants "more or less permanently" rather than

**Art. 441n.** La déclaration de copropriété et ses modifications obligent les copropriétaires et leurs ayants droit à titre universel.

Elles obligent leurs ayants droit à titre particulier à compter de l'enregistrement de leur droit.

**Art. 442h.** Les copropriétaires ne peuvent, sauf à l'unanimité, changer directement ou indirectement la destination de l'immeuble.

### b Les prétentions des parties

Le procureur de l'intimée soutient dans un premier temps que pour se prévaloir de la déduction permise par la catégorie 31, une personne doit avoir droit de propriété dans chacun, ou à tout le moins dans plus d'un des «logements multiples» de l'immeuble et qu'ainsi serait admissible le copropriétaire indivis de tout l'immeuble, puisque ce type de copropriété confère des droits à l'égard de chacun des logements, mais que ne serait pas admissible le copropriétaire par déclaration d'un seul logement, puisque ce type de copropriété ne confère véritablement, selon lui, que des droits relativement à celui de ces logements dont le copropriétaire a la propriété exclusive. Le procureur de l'intimée se dit, là-dessus, en complet accord avec la conclusion à laquelle en est arrivé le juge de première instance et que voici [à la page 193]:

Or, dans la présente cause, il est de l'essence même de la disposition contenue dans la catégorie 31 que le bien visé constitue «un immeuble résidentiel à logements multiples au Canada». À mon point de vue, il importe de lire tous ces mots et de les appliquer ensemble au bien que la catégorie définit. Ainsi, on doit exclure de la définition un immeuble résidentiel au Canada qui consiste en un seul logement; de la même façon, on doit exclure de la définition chacun des logements multiples, pris séparément, d'un immeuble résidentiel au Canada.

Comme dans la présente cause le demandeur ne réclamait pas une déduction pour amortissement à l'égard d'un immeuble résidentiel à logements multiples au Canada, mais bien plutôt à l'égard de l'un des logements multiples, soit l'unité 29, d'un immeuble plus considérable en comportant quelque quarante-quatre, il ne saurait en conséquence profiter de la disposition stipulée à la catégorie 31 de l'annexe II du Règlement.

Dans un deuxième temps, le procureur de l'intimée soutient que quoi qu'il en soit de son premier argument, l'immeuble, en l'espèce, n'est pas un «immeuble résidentiel» car, écrit-il, la preuve n'a pas démontré que les logements multiples de cet immeuble sont utilisés par leurs occupants «sur une

“for short periods”. The Trial Judge did not have to rule on this second argument.

Counsel for the appellant, for his part, argued that nothing in the phrase “multiple-unit residential building” prevents it being applicable to the fraction of such a building held under the legal arrangement of co-ownership by declaration. He further argued that a building may be described as residential even though its occupants use it only for short periods.

### Rules for interpreting tax legislation

When the Court has to interpret the provisions of tax legislation allowing a reduction of the tax burden, the traditional rule was that the taxpayer’s argument clearly fell within the exemption provision and any doubt was resolved in favour of the Government. This strict rule of interpretation was qualified by the Supreme Court of Canada in *Stubart Investments Ltd. v. The Queen* as follows:<sup>2</sup>

I would therefore reject the proposition that a transaction may be disregarded for tax purposes solely on the basis that it was entered into by a taxpayer without an independent or *bona fide* business purpose. A strict business purpose test in certain circumstances would run counter to the apparent legislative intent which, in the modern taxing statutes, may have a dual aspect. Income tax legislation, such as the federal Act in our country, is no longer a simple device to raise revenue to meet the cost of governing the community. Income taxation is also employed by government to attain selected economic policy objectives. Thus, the statute is a mix of fiscal and economic policy. The economic policy element of the Act sometimes takes the form of an inducement to the taxpayer to undertake or redirect a specific activity. Without the inducement offered by the statute, the activity may not be undertaken by the taxpayer for whom the induced action would otherwise have no *bona fide* business purpose. Thus, by imposing a positive requirement that there be such a *bona fide* business purpose, a taxpayer might be barred from undertaking the very activity Parliament wishes to encourage. At minimum, a business purpose requirement might inhibit the taxpayer from undertaking the specified activity which Parliament has invited in order to attain economic and perhaps social policy goals. Examples of such incentives I have already enumerated.

Indeed, where Parliament is successful and a taxpayer is induced to act in a certain manner by virtue of incentives prescribed in the legislation, it is at least arguable that the

base plus ou moins permanente» plutôt que «pour de courtes périodes». Le juge de première instance n’a pas eu à se prononcer sur ce second argument.

Le procureur de l’appellant, de son côté, soutient que rien, dans l’expression «immeuble résidentiel à logements multiples», ne fait obstacle à ce qu’elle vise la fraction d’un tel immeuble qui est détenue en vertu du régime juridique de copropriété par déclaration. Il soutient également qu’un immeuble peut être qualifié de résidentiel quand bien même ses occupants ne l’utiliseraient que pour de courtes périodes.

### Règles d’interprétation des lois fiscales

Lorsqu’il s’agit, dans une loi fiscale, d’interpréter des dispositions qui permettent la diminution du fardeau fiscal, la règle traditionnelle voulait que la prétention du contribuable relevât manifestement de la disposition d’exemption et que tout doute favorisât l’Administration. Cette règle d’interprétation stricte a été nuancée par la Cour suprême du Canada dans *Stubart Investments Ltd. c. La Reine* de la façon suivante<sup>2</sup>:

Je suis donc d’avis de rejeter la proposition selon laquelle il est possible d’écarter une opération du point de vue fiscal uniquement parce que le contribuable l’a fait sans but commercial distinct ou véritable. Un critère strict d’objet commercial pourrait, dans certaines circonstances, aller à l’encontre de l’intention apparente du législateur qui, dans les lois fiscales modernes, peut viser deux objets. La législation en matière d’impôt sur le revenu, comme la loi fédérale de notre pays, n’est plus uniquement un simple moyen de prélever des revenus pour faire face aux dépenses gouvernementales. Le gouvernement utilise les prélèvements d’impôt pour réaliser certains objectifs déterminés de politique économique. Ainsi, la Loi est à la fois un outil de politique économique et de politique fiscale. L’élément de politique économique de la Loi prend quelquefois la forme d’une incitation du contribuable à s’engager dans une activité précise ou à la réorganiser. Sans l’incitation contenue dans la Loi, le contribuable ne s’engagerait peut-être pas dans cette activité et pour lui l’opération en cause n’aurait pas d’autre objet commercial véritable. Donc, en imposant une obligation concrète qu’il y ait un tel objet commercial véritable, on pourrait empêcher un contribuable d’entreprendre l’activité même que le législateur veut encourager. À tout le moins, l’obligation que constitue la présence d’un objet commercial pourrait empêcher le contribuable d’entreprendre l’activité précise à laquelle le législateur l’a invité pour atteindre des objectifs de politique économique et même sociale. J’ai déjà donné des exemples de ces incitations.

En réalité, lorsque le législateur réussit à amener le contribuable à agir d’une façon déterminée à cause d’incitations contenues dans la Loi, on peut au moins dire que le contribu-

<sup>2</sup> [1984] 1 S.C.R. 536, at pp. 575-576 and 578.

<sup>2</sup> [1984] 1 R.C.S. 536, aux p. 575-576 et 578.

taxpayer was attracted to these incentives for the valid business purpose of reducing his cash outlay for taxes to conserve his resources for other business activities. It seems more appropriate to turn to an interpretation test which would provide a means of applying the Act so as to affect only the conduct of a taxpayer which has the designed effect of defeating the express intention of Parliament. In short, the tax statute, by this interpretative technique, is extended to reach conduct of the taxpayer which clearly falls within "the object and spirit" of the taxing provisions. Such an approach would promote rather than interfere with the administration of the *Income Tax Act*, *supra*, in both its aspects without interference with the granting and withdrawal, according to the economic climate, of tax incentives. The desired objective is a simple rule which will provide uniformity of application of the Act across the community, and at the same time, reduce the attraction of elaborate and intricate tax avoidance plans, and reduce the rewards to those best able to afford the services of the tax technicians.

Professor Willis, in his article, *supra*, accurately forecast the demise of the strict interpretation rule for the construction of taxing statutes. Gradually, the role of the tax statute in the community changed, as we have seen, and the application of strict construction to it receded. Courts today apply to this statute the plain meaning rule, but in a substantive sense so that if a taxpayer is within the spirit of the charge, he may be held liable . . .

While not directing his observations exclusively to taxing statutes, the learned author of *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87, E. A. Dreidger, put the modern rule succinctly:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

This is the new approach which MacGuigan J.A. described in *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen*<sup>3</sup> as a "words-in-total-context approach with a view to determining the object and spirit of the taxing provisions".

Additionally, in determining the object of the legislation, this Court no longer hesitates to refer to the parliamentary debates when the latter rise above mere partisanship, and in particular in tax

ble y a été amené pour le motif commercial valide de réduire ses paiements d'impôt dans le but de conserver ses ressources pour d'autres activités commerciales. Il paraît plus approprié d'avoir recours à un critère d'interprétation qui permettrait d'appliquer la Loi de manière à viser seulement la conduite du contribuable qui a comme effet intentionnel de contourner la volonté expresse du législateur. En bref, cette technique d'interprétation fait porter la législation fiscale sur la conduite du contribuable qui relève manifestement de l'objet et de l'esprit des dispositions fiscales. Une telle façon de voir aurait pour effet de faciliter l'administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, plutôt que de l'entraver, sous ces deux aspects, sans gêner l'attribution ou le retrait, selon le climat économique, d'incitations fiscales. L'objectif recherché est une règle simple qui amènera l'uniformité d'application de la Loi dans la société et, par la même occasion, diminuera l'attrait de plans compliqués et subtiles d'évitement de l'impôt et diminuera les avantages pour ceux qui sont le plus en mesure de s'offrir les services de fiscalistes.

Dans l'article précité, le professeur Willis prévoit fort justement l'abandon de la règle d'interprétation stricte des lois fiscales. Comme nous l'avons vu, le rôle des lois fiscales a changé dans la société et l'application de l'interprétation stricte a diminué. Aujourd'hui, les tribunaux appliquent à cette loi la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l'impôt . . .

Bien que les remarques (*sic*) E. A. Dreidger dans son ouvrage *Construction of Statutes* (2<sup>e</sup> éd. 1983), à la p. 87, ne visent pas uniquement les lois fiscales, il y énonce la règle moderne de façon brève:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

C'est cette approche nouvelle que le juge MacGuigan, J.C.A. dans *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*<sup>3</sup> a décrite comme une «[l'examen des] termes dans leur contexte global en vue de découvrir l'objet et l'esprit des dispositions fiscales».

Par ailleurs, pour vérifier l'objet de la disposition législative, cette Cour n'hésite plus à référer aux débats parlementaires, lorsque ces derniers s'élèvent au-dessus de la simple partisanerie, et plus particulièrement, en matière fiscale, à référer

<sup>3</sup> [1986] 1 F.C. 346 (C.A.), at p. 352.

<sup>3</sup> [1986] 1 C.F. 346 (C.A.), à la p. 352.

matters to refer to the budget speech made by the Minister of Finance.<sup>4</sup>

Finally, since reference will later be made to the Interpretation Bulletins published by Revenue Canada, it is worth noting at once the rules governing use of these Bulletins to interpret a particular provision.

It is well settled that Interpretation Bulletins only represent the opinion of the Department of National Revenue, do not bind either the Minister, the taxpayer or the courts and are only an important factor in interpreting the Act in the event of doubt as to the meaning of the legislation.<sup>5</sup> Having said that, I note that the courts are having increasing recourse to such Bulletins and they appear quite willing to see an ambiguity in the statute — as a reason for using them — when the interpretation given in a Bulletin squarely contradicts the interpretation suggested by the Department in a given case or allows the interpretation put forward by the taxpayer. When a taxpayer engages in business activity in response to an express inducement by the Government and the legality of that activity is confirmed in an Interpretation Bulletin, it is only fair to seek the meaning of the legislation in question in that bulletin also. As Professor Côté points out in *The Interpretation of Legislation in Canada*:<sup>6</sup> “The administration’s presumed authority and expertise is never more persuasive than when the judge succeeds in turning it against its author, demonstrating a contradiction between the administration’s interpretation and its contentions before the Court.”\*

<sup>4</sup> See *Lor-Wes Contracting Ltd.*, *supra*, note 3, at p. 352; *Edmonton Liquid Gas Ltd v The Queen*, [1984] CTC 536 (F.C.A.), at pp. 546-547; *Canada (Attorney General) v. Young*, [1989] 3 F.C. 647 (C.A.), at p. 657; P.-A. Côté, *The Interpretation of Legislation in Canada*, Yvon Blais, at pp. 347-350.

<sup>5</sup> *Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851, at p. 859, de Grandpré J.; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at p. 37, Dickson J. [as he then was]; *Bryden v. Canada Employment and Immigration Commission*, [1982] 1 S.C.R. 443, at p. 450, Ritchie J.; *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 S.C.R. 175, at pp. 189 and 195 *et seq.*, Wilson J.

<sup>6</sup> *Supra*, note 4, at p. 446.

\* Equivalent passage taken from English version of 1st edition of text by P.-A. Côté.

au discours sur le budget prononcé par le ministre des Finances<sup>4</sup>.

Enfin, puisqu’il sera plus loin question de bulletins d’interprétation publiés par Revenu Canada, autant rappeler dès maintenant les règles qui régissent le recours à ces bulletins aux fins d’interpréter une disposition particulière.

Il est acquis que les bulletins d’interprétation ne constituent que l’opinion du ministère du Revenu national, ne lient ni le ministre, ni le contribuable, ni les tribunaux et ne constituent un facteur important dans l’interprétation de la Loi qu’en cas de doute sur le sens de cette législation<sup>5</sup>. Cela dit, je constate que les tribunaux recourent de plus en plus souvent à ces bulletins et qu’ils paraissent facilement enclins à voir une ambiguïté dans la Loi — ce qui permet d’y recourir — lorsque l’interprétation donnée dans un bulletin contredit carrément l’interprétation que le ministère propose dans un cas donné ou permet l’interprétation que propose le contribuable. Lorsque le contribuable s’adonne à une activité commerciale en réponse à une invitation expresse de l’Administration et que la légalité de cette activité est confirmée dans un bulletin d’interprétation, ce n’est que justice que de rechercher accessoirement dans ce bulletin le sens de la législation en cause. Ainsi que le souligne le professeur Côté dans *Interprétation des lois*<sup>6</sup>: «d’argument d’autorité tiré de l’interprétation administrative n’a jamais autant de force de persuasion que lorsqu’il est invoqué contre l’Administration, que le juge met ainsi en contradiction avec elle-même».

<sup>4</sup> Voir *Lor-Wes Contracting Ltd.*, *supra*, note 3, à la p. 352; *Edmonton Liquid Gas Ltd c La Reine*, [1984] CTC 536 (C.A.F.), aux p. 546 et 547; *Canada (Procureur général) c. Young*, [1989] 3 C.F. 647 (C.A.) à la p. 657; P.-A. Côté, *Interprétation des lois*, 2<sup>e</sup> éd., Montréal, Yvon Blais, aux p. 414 à 418.

<sup>5</sup> *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851, à la p. 859, M. le juge de Grandpré; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la p. 37, M. le juge Dickson [tel était alors son titre]; *Bryden c. Commission de l’emploi et de l’immigration du Canada*, [1982] 1 R.C.S. 443, à la p. 450, M. le juge Ritchie; *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175, aux p. 189, 195 et s., Madame le juge Wilson.

<sup>6</sup> *Supra*, note 4, à la p. 523.

Question one: is coproprietor by declaration of fraction of building, otherwise eligible, owner of "multiple-unit residential building"?

Assuming for the purposes of this argument that the building is a "multiple-unit residential building", the question arising in the case at bar is whether co-ownership by declaration of a fraction of that building makes this coproprietor the purchaser of "property which is a multiple-unit residential building".

Applying the rules of interpretation which I noted above, this question must be answered by considering the relevant provisions in their "words-in-total-context".

(a) Legislative provisions and context

The expression "property which is a multiple-unit residential building" is not defined either in the Act or the Regulations. In the absence of any definition and in the context of a depreciation deduction within the meaning of the Act and Regulations, there is no reason to require a taxpayer claiming a deduction for depreciable property to have acquired all of that property. The word "property", in subsection 248(1) of the Act, "means property of any kind whatever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes (a) a right of any kind whatever . . ." (my emphasis). This definition could hardly be more inclusive and seems quite broad enough to me to take in a portion or fraction of property: a person who acquires a portion or fraction of property most certainly acquires property.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> The word "property" (or "*bien*") has always been regarded in everyday as well as legal language as having an especially broad significance. In *Jones v Skinner* (1835), 5 L.J. Ch. 87, at p. 90, Lord Langdale, Master of the Rolls, said that "It is well known that the word 'property' is the most comprehensive of all the terms which can be used, in as much as it is indicative and descriptive of every possible interest which the party can have". See also *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex. C.R. 580, at p. 591, Thorson P.; *R. v. Marsh & McLennan, Limited*, [1984] 1 F.C. 609 (C.A.), at p. 626, Clement D.J.; *Golden v. The Queen*, [1983] 2 F.C. 599 (C.A.), at p. 607, Heald J.; *Beament et al. v. Minister of National Revenue*, [1970] S.C.R. 680, at p. 690, Pigeon J.

Première question: un copropriétaire par déclaration d'une fraction d'un immeuble par ailleurs admissible est-il propriétaire d'«un immeuble résidentiel à logements multiples»?

a

Tenant pour acquis, pour les fins de cet argument, que l'immeuble est un «immeuble résidentiel à logements multiples», la question qui se pose en l'espèce est de déterminer si la copropriété par déclaration d'une fraction de cet immeuble fait de ce copropriétaire l'acquéreur d'«un bien qui est un immeuble résidentiel à logements multiples»?

b

Applicant les règles d'interprétation que j'ai rap-  
c pelées plus haut, il y aura lieu, pour répondre à cette question, d'examiner les dispositions pertinentes dans leur «*words-in-total-context*».

a) Le texte et le contexte législatifs

d

L'expression «bien qui est un immeuble résidentiel à logements multiples» n'est définie ni dans la Loi ni dans le Règlement. En l'absence de toute définition et dans le contexte d'une déduction pour amortissement au sens de la Loi et du Règlement, il n'est aucune raison d'exiger d'un contribuable qui réclame une déduction à l'égard d'un bien amortissable, qu'il ait acquis la totalité de ce bien. Le mot «biens», de par le paragraphe 248(1) de la Loi, «signifie des biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels et comprend, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, (a) un droit de quelque nature qu'il soit . . .» (mes soulèvements). Cette définition est on ne peut plus englobante et me paraît assez vaste pour comprendre une partie ou fraction d'un bien: qui acquiert partie ou fraction d'un bien, acquiert très certainement un bien.<sup>7</sup>

e

f

g

<sup>7</sup> Le mot «bien» (ou «*property*») a de tout temps été considéré, dans le langage ordinaire aussi bien que dans le langage juridique, comme ayant une portée particulièrement vaste. Dans *Jones v. Skinner* (1835), 5 L.J. Ch. 87, à la p. 90, lord Langdale, Maître des Rôles, déclarait que [TRADUCTION] «Tout le monde sait que le mot «*property*» (bien) est le plus compréhensif de tous les termes qui peuvent être employés, dans la mesure où il comprend tous les droits que la partie peut détenir.» Voir aussi, *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex. C.R. 580, à la p. 591, président Thorson; *R. c. Marsh & McLennan, Limited*, [1984] 1 C.F. 609 (C.A.), à la p. 626, M. le juge suppléant Clement; *Golden c. La Reine*, [1983] 2 C.F. 599 (C.A.), à la p. 607, M. le juge Heald; *Beament et autres c. Ministre du revenu national*, [1970] R.C.S. 680, à la p. 690, M. le juge Pigeon.

Indeed, counsel for the respondent did not seek to persuade the Court of the contrary. He argued instead that the fraction in question had to be an undivided portion of the entire property, or at least, if I understood his arguments correctly, comprise more than one unit since only a multiple-unit building qualifies.

This proposition runs directly into two obstacles which seem to me insurmountable. The first results from the very definition of "property" cited above. A right of co-ownership by declaration is indubitably "a right of any kind whatever" in the building, in the same way as an undivided right of co-ownership. Additionally, the right of ownership required by Class 31 in respect of a "multiple-unit residential building" is a right of ownership in a building consisting of multiple units, not a right of ownership in the multiple units as such. Accordingly, the wording of Class 31 does not in any way support limiting its application only to certain types of right of ownership or requiring that the right of ownership extend to each or to many of the units in the building.

The second and still more conclusive obstacle arises from the very nature of the right of co-ownership by declaration. Counsel for the respondent, with all due respect, makes a serious error of fact and of law in saying the following, in his submission:

... the appellant purchased not a multiple-unit building but a fraction of such a building. The appellant is exclusive owner of that fraction (unit 29), not owner of an undivided share in the building.

The appellant chose co-ownership by declaration rather than some other form of ownership such as undivided co-ownership ...

This is an error of fact because, as appears from the deed of sale itself, the appellant purchased a fraction of the building which includes both an exclusive portion of the said building and a share of the undivided rights to the common areas. The appellant is clearly the owner of an undivided part of the building.

It is an error of law because the very concept of co-ownership by declaration in Quebec civil law embraces two things which are absolutely insepa-

Le procureur de l'intimée n'a pas, d'ailleurs, cherché à nous convaincre du contraire. Il a plutôt soutenu que la fraction en question devait être une part indivise de tout le bien ou à tout le moins, si j'ai bien saisi ses prétentions, comprendre plus d'un logement puisque ne se qualifie qu'un immeuble à logements multiples.

Cette proposition se heurte de front à deux obstacles qui m'apparaissent insurmontables. Le premier vient de la définition même de «biens» que j'ai citée plus haut. Un droit de copropriété par déclaration est indiscutablement «un droit de quelque nature qu'il soit» dans l'immeuble, au même titre qu'un droit de copropriété indivise. Par ailleurs, le droit de propriété qu'exige la catégorie 31 eu égard à un «immeuble résidentiel à logements multiples», est un droit de propriété dans un immeuble qui comprend des logements multiples, et non pas un droit de propriété dans les logements multiples en tant que tels. Ainsi, la formulation de la catégorie 31 ne permet d'aucune façon de restreindre son application à certaines formes seulement de droit de propriété ni d'exiger que le droit de propriété s'étende à chacun ou à plusieurs des logements qu'abrite l'immeuble.

Le second obstacle, plus déterminant encore, tient à la nature même du droit de copropriété par déclaration. Le procureur de l'intimée, cela dit avec déférence, commet une erreur de fait et une erreur de droit flagrantes lorsqu'il affirme ce qui suit, dans son mémoire:

... l'appellant a fait l'acquisition non pas d'un immeuble à logements multiples mais plutôt d'une fraction d'un tel immeuble. L'appellant est propriétaire exclusif de cette fraction (unité 29) et non propriétaire d'une quote-part indivise de l'immeuble.

L'appellant a choisi la copropriété par la déclaration plutôt qu'une autre forme de propriété, telle la copropriété indivise ...

Erreur de fait, parce que tel qu'il appert de l'acte même de vente, l'appellant a acquis une fraction de l'immeuble qui comprend à la fois une partie exclusive dudit immeuble et une quote-part des droits indivis des parties communes. L'appellant est bel et bien propriétaire d'une partie indivise de l'immeuble.

Erreur de droit, parce que le concept même de copropriété par déclaration, en droit civil québécois, comporte deux éléments qui sont absolument

able from each other, and have meaning only if they exist together, namely the right of exclusive ownership to an exclusive portion and “an undivided right of ownership” (article 441d of the *Civil Code of Lower Canada*) in the common portions. These two rights are real rights, which are each the subject of separate registration and which cannot be alienated without each other (articles 441c and 441e). The declaration of co-ownership “defines the destination of the immovable and of its exclusive and common portions, of which it gives a detailed description”, “determines the relative value of each fraction, having regard to the nature, area and situation of the exclusive portion which it comprises” and “specifies the conditions of enjoyment of the common portions and utilization of the exclusive portions . . .” (article 441l). This declaration of co-ownership is in the form of a notarial deed (article 441m) and is binding on “the coproprietors and their successors by general title” (article 441n). Each of the coproprietors “is bound to contribute . . . to all costs resulting from the co-ownership and the operation of the immovable and particularly to the costs of conservation, maintenance and administration of the common portions . . .” (article 441k).<sup>8</sup>

The interpretation suggested by counsel for the respondent leads to the absurd result that in the case at bar the appellant would only have had to acquire two fractions instead of one in order to make use of the deduction. Additionally, if it is the co-ownership by declaration as such which is an obstacle, this would disqualify a person who “even acting alone”, as article 441b of the *Civil Code of Lower Canada* puts it, “may register a declaration of co-ownership and therein declare himself proprietor of each fraction”, yet such a person would be owner of all fractions.

#### (b) Purpose of legislation and budget speech

In the budget speech he made on November 18, 1974, the Minister of Finance said the following:<sup>9</sup>

<sup>8</sup> A very interesting analysis of the concept of co-ownership by declaration in Quebec civil law was made by Rouleau J. in *Lovell, J.P. v. The Queen* (1989), 90 DTC 6116 (F.C.T.D.).

<sup>9</sup> *House of Commons Debates*, 1st Sess., 30th Parl., Vol. II, 1974, p. 1419, at p. 1426. I use the original English version  
(Continued on next page)

indissociables l’un de l’autre et qui n’ont respectivement de sens que s’ils coexistent, à savoir: le droit de propriété exclusif sur la partie exclusive et «un droit de propriété indivis» (article 441d du *Code civil du Bas-Canada*) sur les parties communes. Ces deux droits sont des droits réels, qui font chacun l’objet d’un enregistrement distinct et qui ne peuvent être aliénés l’un sans l’autre (articles 441c et 441e). La déclaration de copropriété «définit la destination de l’immeuble et de ses parties exclusives et communes dont elle donne une description détaillée», «détermine la valeur relative de chaque fraction, eu égard à la nature, à la superficie et à la situation de la partie exclusive qu’elle comprend», et «précise les conditions de jouissance des parties communes et d’utilisation des parties exclusives. . .» (article 441l). Cette déclaration de copropriété est notariée (article 441m) et elle lie «les copropriétaires et leurs ayants droit à titre universel» (article 441n). Chacun des copropriétaires «est tenu de contribuer . . . à toutes les charges découlant de la copropriété et de l’exploitation de l’immeuble et spécialement aux charges de la conservation, de l’entretien et de l’administration des parties communes» (article 441k)<sup>8</sup>.

L’interprétation proposée par le procureur de l’intimée mène à ce résultat absurde qu’il aurait suffi, en l’espèce, que l’appellant se portât acquéreur de deux fractions, au lieu d’une seule, pour se prévaloir de la déduction. Par ailleurs, si c’est la copropriété par déclaration en tant que telle qui fait obstacle, serait disqualifiée cette personne qui, «même seule», aux dires de l’article 441b du *Code civil du Bas-Canada*, «peut enregistrer une déclaration de copropriété et s’y déclarer propriétaire de chaque fraction», et pourtant cette personne serait propriétaire de toutes les fractions.

#### b) L’objet de la législation et le discours sur le budget

Dans le discours sur le budget qu’il prononçait le 18 novembre 1974, le ministre des Finances s’exprimait comme suit<sup>9</sup>:

<sup>8</sup> Une analyse fort intéressante du concept de copropriété par déclaration en droit civil québécois a été faite par M. le juge Rouleau dans *Lovell, J.P. c. La Reine* (1989), 90 DTC 6116 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

<sup>9</sup> *Débats de la Chambre des communes*, 1<sup>re</sup> session, 30<sup>ème</sup> législature, Volume II, 1974, p. 1419, à la p. 1426. J’utilise la  
(Suite à la page suivante)

For reasons already discussed, I am particularly anxious to provide a quick and strong incentive to the construction of new rental housing units. I therefore propose to relax for a period the rule whereby capital cost allowances on rental construction could not be charged against income from other sources.

Specifically, in respect of new, multiple-unit residential buildings for rent, started between tonight and December 31, 1975, the capital cost allowance rule will not apply. This means that an owner of an eligible rental unit will be permitted to deduct capital cost allowance against any source of income at any time. I am confident that this measure will attract a significant amount of private equity capital into the construction of new rental housing. [My emphasis.]

Although these observations do not have the decisive scope claimed for them by counsel for the appellant, they illustrate quite clearly the Government's intention to encourage the construction of multiple-unit residential buildings and to induce taxpayers to invest in such buildings in return for significant depreciation potential. It seems to me it would be treating the Government as naive to suggest that it had in mind only the construction of buildings financed by a single owner. The Minister's choice of words seems revealing in this connection: he refers to "new multiple-unit residential buildings" to describe buildings the construction of which he wants to encourage, but refers to the "owner of an eligible rental unit" (my emphasis) to describe a taxpayer he is seeking to benefit. These words are quite consistent with the practice of co-ownership by declaration and reinforce the

(Continued from previous page)

rather than the French, which was cited by the Trial Judge and which in my opinion is a poor translation of the Minister's remarks.

*For reasons already discussed, I am particularly anxious to provide a quick and strong incentive to the construction of new rental housing units. I therefore propose to relax for a period the rule whereby capital cost allowances on rental construction could not be charged against income from other sources.*

*a Specifically, in respect of new, multiple-unit residential buildings for rent, started between tonight and December 31, 1975, the capital cost allowance rule will not apply. This means that an owner of an eligible rental unit will be permitted to deduct capital cost allowance against any source of income at any time. I am confident that this measure will attract a significant amount of private equity capital into the construction of new rental housing. [Mes soulignements.]*

*b*  
*c*  
*d*  
*e*  
*f* Bien que ces propos n'aient pas l'ampleur décisive qu'y voit le procureur de l'appelant, ils illustrent assez bien le désir du gouvernement d'encourager la construction d'immeubles résidentiels à logements multiples et d'inciter les contribuables à investir dans semblable construction en échange de possibilités importantes d'amortissement. Il me semble que ce serait taxer l'Administration de naïveté, que de prétendre qu'elle n'avait en vue que la construction d'immeubles financée par un seul propriétaire. À cet égard, le choix des mots du ministre m'apparaît révélateur: il réfère aux «new, multiple-unit residential buildings» pour décrire les immeubles dont il veut encourager la construction mais il réfère à l'owner of an eligible rental unit» (mes soulignements) pour décrire le contribuable qu'il cherche à avantager. Ce sont là des mots qui cadrent fort bien avec la pratique de la

(Suite de la page précédente)

version, originale, anglaise, plutôt que la version française, qui a été citée par le juge de première instance et qui, à mon avis, traduit mal les propos du ministre.

\*Note de l'arrêviste: Voici la version française:

Pour des raisons que j'ai déjà exposées, il me tarde particulièrement d'offrir un stimulant rapide et vigoureux à la construction de nouvelles habitations à loyer. Je propose donc d'assouplir pendant un certain temps la règle selon laquelle les amortissements ne sont pas déductibles des revenus provenant d'autres sources.

Plus précisément, cette règle ne s'appliquera pas aux nouveaux immeubles à loyers multiples qui seront mis en chantier entre ce soir et le 31 décembre 1975. Cela signifie que le propriétaire d'un immeuble de rapport admissible pourra déduire n'importe quand l'amortissement des revenus de n'importe quelle source. Je suis persuadé que cette mesure attirera un volume considérable de capitaux privés dans le secteur de la construction de nouveaux immeubles à usage locatif. [Soulignements ajoutés.]



textual and contextual interpretation at which I arrived above.

(c) Interpretation Bulletin

As I have concluded that the legislation presents no ambiguity and means what the taxpayer says it means, and as further I believe that the objective sought by the government reinforces this interpretation, it is not really necessary for me to go further and examine the Interpretation Bulletin submitted to the Court by counsel for the appellant.

However, in the event that I am wrong in my interpretation of the expression "property that is a multiple-unit residential building" and, accordingly, that expression is not as clear as I have said, I am pleased to see that Interpretation Bulletin No. IT-367R2, published on September 7, 1981 regarding "Capital Cost Allowances — Multiple-Unit Residential Buildings", confirms my conclusion in all respects. That Bulletin refers expressly to the "owner of a unit or interest in such a building" (section 2), even states that "If an entire building satisfies the requirements of class 31 or class 32, each unit or ownership interest therein which has been acquired by a taxpayer for the purpose of gaining or producing income therefrom . . . is considered to be property of class 31 or class 32" (section 4) and refers in particular to the "case of condominiums or row houses" (section 14). Counsel for the respondent frankly admitted that this Bulletin is an obstacle to his arguments and strove unsuccessfully to persuade the Court that the legislation and regulations at issue so clearly supported his interpretation that there was no need to have recourse to the Bulletin.

Question two: whether purpose of building residential

Counsel for the respondent argued, with the support of dictionary definitions, that a residential building "is a place where someone habitually resides" and which "is used to accommodate its occupants more or less permanently, as opposed to a place lived in for short periods". He also relied on the expression "*logements autonomes*" used in paragraph (a) of Class 31, the equivalent of which

copropriété par déclaration et qui viennent renforcer l'interprétation textuelle et contextuelle à laquelle j'en suis arrivé plus haut.

a) Le bulletin d'interprétation

Comme j'en arrive à la conclusion que le texte de loi ne soulève aucune ambiguïté et signifie ce que le contribuable prétend qu'il signifie, et comme en plus je crois que l'objectif recherché par le gouvernement vient renforcer cette interprétation, il ne m'est pas vraiment nécessaire d'aller plus loin et d'examiner le Bulletin d'interprétation que nous a soumis le procureur de l'appellant.

Au cas, cependant, où je ferais erreur dans mon interprétation de l'expression «bien qui est un immeuble résidentiel à logements multiples» et dans l'hypothèse, par conséquent, où cette expression ne serait pas aussi claire que je l'ai dit, je suis heureux de constater que le Bulletin d'interprétation no IT-367R2, publié le 7 septembre 1981 et relatif à la «déduction pour amortissements — Immeubles résidentiels à logements multiples», confirme en tous points ma conclusion. Ce Bulletin réfère expressément au «propriétaire d'un logement ou d'une participation dans un tel immeuble» (article 2), précise même que «Si un bâtiment en entier satisfait aux exigences de la catégorie 31 ou 32, chaque unité ou participation dans la propriété acquise par un contribuable en vue d'en tirer un revenu . . . est considérée comme étant un bien de la catégorie 31 ou 32» (article 4) et réfère notamment au «cas des condominiums ou des maisons en rangée» (article 14). Le procureur de l'intimée a fort honnêtement reconnu que ce Bulletin faisait échec à ses prétentions et s'est affairé, sans succès, à nous convaincre que la législation et la réglementation en litige appuyaient si clairement son interprétation que nul besoin n'était de recourir au Bulletin . . .

Deuxième question: l'immeuble avait-il vocation résidentielle?

Le procureur de l'intimée a soutenu, définitions de dictionnaires à l'appui, qu'un immeuble résidentiel «est un endroit où l'on demeure habituellement» et qui «sert à loger ses occupants sur une base plus ou moins permanente par opposition à un endroit où l'on séjourne pour de courtes périodes». Il s'est appuyé, également, sur l'expression «logements autonomes» utilisée à l'alinéa a) de la caté-

in the English version is “self-contained domestic establishment”, which is itself defined in subsection 248(1) of the Act as meaning “dwelling house, apartment or other similar place of residence in which place a person as a general rule sleeps and eats”. The problem is that the Act has defined “self-contained domestic establishment”, but in French defined not “*logement autonome*”, which is the expression used in Class 31, but “*établissement domestique autonome*”, so that it is not clear that the intention in Class 31 was to refer to the same situation as that referred to in subsection 248(1). In any case, I consider that the French and English wordings of Class 31 lead to the same interpretation.

Counsel for the respondent also tried to show that in the case at bar the appellant submitted no evidence that the units were occupied by persons who were making them their habitual place of residence, rather than temporary occupants.

I note at the outset that the requirement of “*logements autonomes*” is an objective one in the case at bar, determined first in the CMHC certificate and second in the plans and specifications for the building approved by the CMHC. As a question of fact, therefore, this requirement precedes construction of the building. Once the plans and specifications have been approved and the certificate issued by the CMHC, the building qualifies of itself and I do not think that, in the absence of any allegation of bad faith or deceit, the Court can impose on the taxpayer the burden of establishing that the intended use of the building is not or is no longer in fact what it was on paper. In the case at bar, the Department had the burden of showing that the certification was wrongly issued or the intended use of the building had been changed. It did not discharge that burden. I note from consulting the Interpretation Bulletin, since there is a doubt, that it is in fact the “intended use of the units” (my emphasis) which makes it possible for a building “[t]o qualify as residential” (section 7), which confirms my interpretation of the burden of proof in the event that a building ceases to fall within Class 31, as mentioned in section 11 of the bulletin.

gorie 31, dont l'équivalent, dans la version anglaise, est «*self-contained domestic establishment*», lequel est lui-même défini, au paragraphe 248(1) de la Loi, comme signifiant «*dwelling house, apartment or other similar place of residence in which place a person as a general rule sleeps and eats*». Le problème, c'est que la Loi a défini «*self-contained domestic establishments*», mais a défini, en français, non pas «logement autonome», qui est l'expression utilisée dans la catégorie 31, mais «établissement domestique autonome», de sorte qu'il n'est pas certain qu'on ait voulu, dans la catégorie 31, référer à la même réalité que celle à laquelle réfère le paragraphe 248(1). Quoi qu'il en soit, je suis d'avis que le texte français et le texte anglais de la catégorie 31 conduisent à la même interprétation.

Le procureur de l'intimée s'est aussi employé à démontrer qu'en l'espèce l'appelant n'avait pas fait la preuve que les logements étaient occupés par des personnes qui en faisaient leur lieu de résidence habituelle, plutôt que par des vacanciers de passage.

Je note au départ que l'exigence de «logements autonomes» est en l'espèce une exigence objective qui se vérifie d'une part dans l'attestation de la SCHL et d'autre part dans les plans et devis du bâtiment approuvés par la SCHL. Cette exigence, par conséquent, précède dans les faits la construction de l'immeuble. Une fois les plans et devis approuvés et l'attestation émise par la SCHL, l'immeuble se qualifie de lui-même et je ne crois pas qu'on puisse imposer au contribuable, en l'absence d'allégation de mauvaise foi ou de trompe-l'œil, le fardeau de démontrer que la destination de l'immeuble n'est pas ou n'est plus, dans la réalité, ce qu'elle devait être sur papier. Le Ministère, en l'espèce, avait le fardeau de démontrer que l'attestation avait été émise à tort ou que la destination de l'immeuble avait été modifiée. Il ne s'est pas déchargé de ce fardeau. Je note, en recourant, puisqu'il y a doute, au bulletin d'interprétation, que c'est effectivement «usage prévu des logements» (mon soulignement) qui permet à un immeuble d'être classé résidentiel» (article 7), ce qui confirme mon interprétation du fardeau de la preuve dans le cas où, comme le prévoit l'article 11 du bulletin, un immeuble cesse de faire partie de la catégorie 31.

The Interpretation Bulletin is also instructive as to the meaning to be given to the word “residential”. Under section 7 a building will be “residential” if it is intended “to provide, on a more or less permanent basis, the place of residence or abode of its occupants”. The idea of “on a more or less permanent basis”, while it may be a barrier for example to the occupants perpetually coming and going, does not rule out the possibility, as in the case at bar, of more or less long-term rental depending on the market and on chance. I also note that in sections 11 and 12 “residential” is contrasted with “commercial use”, which leads me to think that what the Department is primarily trying to avoid is units being eventually used for commercial purposes that would be inconsistent with residential occupancy of the premises.

Clause 9.2.3 of the declaration of co-ownership states that “the business of room rental is absolutely prohibited in any part used for commercial or professional purposes, such as, but not limited to, shops or offices”. In the absence of evidence by the Department that these clauses have been amended — I note that under article 441m of the *Civil Code of Lower Canada*, any change to the declaration of co-ownership must be notarized and registered, and under article 442h, the intended use of the building can only be changed by unanimous vote of the coproprietors — they represent in my opinion a formal statement of the residential rather than commercial use to which the building is to be put. It was further in evidence that the appellant has never paid municipal business taxes on his fraction, which was taxed as a “dwelling”.

#### Disposition of case

For these reasons I would allow the appeal, reverse the trial judgment and invalidate the notice of reassessment of September 16, 1983,<sup>10</sup> the whole with costs against the respondent at trial and on appeal.

HUGESSEN J.A.: I concur.

DESJARDINS J.A.: I concur.

Le bulletin d'interprétation est aussi révélateur quant au sens à donner au mot «résidentiel». Sera «résidentiel», selon l'article 7, l'immeuble qui vise «à fournir, de façon plus ou moins permanente, le lieu de résidence ou d'habitation de ses occupants». La notion de «façon plus ou moins permanente», si elle paraît faire obstacle, par exemple, à un va-et-vient perpétuel des occupants, n'écarte pas la possibilité, comme en l'espèce, de location à plus ou moins long terme, au gré du marché et du hasard. Je constate d'ailleurs qu'aux articles 11 et 12, on oppose «usage résidentiel» à «usage commercial», ce qui m'amène à croire que ce que le Ministère cherche principalement à éviter, c'est que les logements servent éventuellement à des fins commerciales qui soient inconciliables avec une occupation résidentielle des lieux.

L'article 9.2.3. de la déclaration de copropriété précise que «le commerce de location de chambre est absolument interdit dans toute partie utilisée à des fins commerciales ou professionnelles telles que, mais non limitativement, boutiques ou bureaux». En l'absence de preuve par le Ministère que ces articles ont été modifiés—je rappelle qu'aux termes de l'article 441m du *Code civil du Bas-Canada* toute modification de la déclaration de copropriété doit être notariée et enregistrée et qu'aux termes de l'article 442h, la destination de l'immeuble ne peut être modifiée que par un vote unanime des copropriétaires—ils constituent, à mon avis, la consécration formelle de la vocation résidentielle plutôt que commerciale de l'immeuble. Il est d'ailleurs en preuve que l'appelant n'a jamais payé de taxes municipales d'affaires relativement à sa fraction, laquelle était imposée à titre de «logement».

#### Dispositif

Pour ces motifs, je serais d'avis d'accueillir l'appel, d'affirmer le jugement de première instance et de déclarer nul l'avis de nouvelle cotisation du 16 septembre 1983<sup>10</sup>, le tout avec dépens contre l'intimée en première instance aussi bien qu'en appel.

HUGESSEN, J.C.A.: J'y souscris.

DESJARDINS, J.C.A.: J'y souscris.

<sup>10</sup> The conclusions sought in the declaration refer, apparently by error, to a notice of October 6, 1983.

<sup>10</sup> Les conclusions recherchées dans la déclaration réfèrent, par erreur semble-t-il, à un avis du 6 octobre 1983.