

A-2-80

A-2-80

The Queen (Appellant)

v.

Mount Robson Motor Inn Limited (Respondent)

Court of Appeal, Pratte and Heald JJ. and Maguire D.J.—Edmonton, May 7; Ottawa, July 6, 1981.

Income tax — Capital cost allowance — Appeal from Trial Division decision — Rights in buildings and improvements (paving) on leased land acquired under lease which gave lessee (respondent) the right to sever and remove such buildings and improvements — Whether Trial Judge erred in holding that the respondent's interest in the buildings and improvements (paving) on leased land was not in the nature of a leasehold interest within the meaning of class 13 of Schedule B of the Income Tax Regulations — Income Tax Regulations, Schedule B, classes 1, 6, 13.

The respondent acquired rights in the buildings and improvements (paving) pursuant to an agreement whereby Mount Robson Motels Ltd. assigned to it all its rights as lessee of land held under a lease granted to it by the Crown, together with its rights in the motel buildings and other improvements Mount Robson Motels Ltd. had constructed since the commencement of the lease. The lease required the payment of an annual rent and provided that on its termination, the lessee could sever and remove from the land all buildings and improvements. The issue is whether the Trial Judge was right in holding that the respondent's interest in the buildings and improvements (paving) on leased land was not in the nature of a leasehold interest within the meaning of class 13 of Schedule B of the *Income Tax Regulations*.

Held, the appeal is allowed. Ordinary buildings and an asphalt pavement like the improvements here in question are normally considered to be fixtures. When such improvements are constructed by a tenant, they become the property of the owner of the land. In order for the buildings and pavement to have retained their identity as chattels and remained the property of the lessee, a clear indication of that intention should have been found in the lease. Clause 10 of the lease which gives to the lessee the right to remove the buildings and improvements at the end of the lease has in effect no bearing at all on the issue since, as long as it remains attached to the land, an improvement made by a tenant remains a fixture even if it may be removed by the tenant either during or at the end of the lease. Even if it were permissible to look outside of the lease to determine the common intention of the parties who made it, the circumstances would not show what that intention was but, rather, what views some of the employees of the parties entertained as to the legal effect of the contract. The question whether a person has, for the purposes of Schedule B of the *Income Tax Regulations*, a proprietary or a leasehold interest in a property must be answered in the light of the rules of common law.

La Reine (Appelante)

a c.

Mount Robson Motor Inn Limited (Intimée)

Cour d'appel, les juges Pratte et Heald et le juge suppléant Maguire—Edmonton, 7 mai; Ottawa, 6 juillet 1981.

Impôt sur le revenu — Allocation du coût en capital — Appel d'une décision de la Division de première instance — Droits sur des bâtiments et des améliorations (pavage) situés sur un fonds loué, lesquels droits découlent d'un bail qui permet au locataire (l'intimée) d'enlever du fonds les bâtiments et améliorations — Il échet d'examiner si le juge de première instance a commis une erreur en concluant que les droits de l'intimée sur ces bâtiments et améliorations (pavage), ne constituaient pas un droit de tenure à bail au sens de la catégorie 13 de l'annexe B des Règlements de l'impôt sur le revenu — Règlements de l'impôt sur le revenu, annexe B, catégories 1, 6, 13.

L'intimée a acquis des droits sur les bâtiments et les améliorations (le pavage) par suite d'une entente conclue avec Mount Robson Motels Ltd. en vertu de laquelle cette dernière lui a cédé tous les droits qu'elle tenait du bail intervenu entre elle et la Couronne et tous ses droits dans les bâtiments du motel et autres améliorations qu'elle avait érigés au cours du bail. Le bail prévoyait le paiement d'un loyer annuel et prévoyait aussi qu'à sa résolution, le locataire pourrait enlever du fonds les bâtiments et les améliorations. Il échet d'examiner si le juge de première instance a jugé à bon droit que les droits de l'intimée sur les bâtiments et les améliorations (le pavage), situés sur un fonds loué, ne constituaient pas un droit de tenure à bail au sens de la catégorie 13 de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*.

Arrêt: l'appel est accueilli. Des constructions ordinaires et un revêtement d'asphalte comme les améliorations dont s'agit sont normalement considérés comme immeubles par destination. Si ces améliorations sont apportées par un locataire, elles reviennent au propriétaire du fonds. Les constructions et le revêtement d'asphalte n'auraient pu conserver leur nature de biens meubles et demeurer la propriété du locataire que si le bail l'avait expressément prévu. La clause 10 du bail qui donne au locataire le droit d'enlever les constructions et améliorations à la fin du bail n'a aucun effet sur la solution de la question litigieuse puisque, tant qu'elle est attachée au fonds, une amélioration apportée par le locataire demeure un immeuble par destination quand bien même ce dernier pourrait l'enlever pendant la durée ou à la fin du bail. Même si on pouvait aller au-delà du contenu du bail pour déterminer l'intention commune des parties qui l'ont signé, les faits ne traduiraient pas cette intention mais, plutôt, l'interprétation des effets juridiques de ce contrat par certains employés des parties. C'est à la lumière des principes de *common law* qu'il faut examiner si une personne détient, aux fins de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, un droit de propriété ou une tenure à bail.

City of Vancouver v. Attorney-General of Canada [1944] S.C.R. 23, referred to. *Cohen v. The Minister of National Revenue* [1968] 1 Ex.C.R. 110, referred to. *Rudnikoff v. The Queen* [1974] 2 F.C. 807, referred to.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

L. P. Chambers, Q.C. and *J. Dean* for appellant.

J. V. Decore, Q.C. for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.

Decore & Company, Edmonton, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

PRATTE J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1980] 2 F.C. 591] allowing the respondent's appeal from an income tax reassessment for its 1975 taxation year. That judgment held that the respondent was entitled, in computing its income for that year, to deductions of capital cost allowance in respect of its buildings and a paved parking area as assets which do not fall within class 13 of Schedule B of the *Income Tax Regulations* but fall within classes 6 and 1 respectively of that Schedule.

The sole issue to be determined on this appeal is whether the Trial Judge was right in holding that the respondent's interest in certain buildings and improvements (paving) on leased lands was not in the nature of a leasehold interest within the meaning of class 13 of Schedule B of the *Income Tax Regulations*.

By lease dated June 22, 1959, Her Majesty the Queen in right of Canada leased to Mount Robson Motels Ltd. a certain parcel of land situate in Jasper National Park, Alberta, for a period of 42 years, commencing on April 1, 1959. The lease required the payment of an annual rent of \$500 and contained the following provisions:

1. The Lessee will during the said term pay the said rent and all taxes, rates, duties and assessments charged upon the land or upon the Lessee in respect thereof.

Arrêts mentionnés: *La ville de Vancouver c. Le procureur général du Canada* [1944] R.C.S. 23; *Cohen c. Le ministre du Revenu national* [1968] 1 R.C.É. 110; *Rudnikoff c. La Reine* [1974] 2 C.F. 807.

a APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

L. P. Chambers, c.r., et *J. Dean* pour l'appelante.

b *J. V. Decore, c.r.*, pour l'intimée.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.

c *Decore & Company, Edmonton*, pour l'intimée.

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

LE JUGE PRATTE: La Cour a été saisie de l'appel formé contre le jugement de la Division de première instance [[1980] 2 C.F. 591] qui a accueilli le pourvoi de l'intimée contre la nouvelle cotisation pour son année d'imposition 1975. Aux termes de ce jugement, l'intimée avait le droit, dans le calcul de son revenu pour l'année en cause, de déduire les allocations du coût en capital à l'égard de ses immeubles et d'une aire de stationnement asphaltée, au titre respectivement de la catégorie 6 et de la catégorie 1 de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, et non au titre de la catégorie 13.

Il échet uniquement d'examiner en appel si le juge de première instance a jugé à bon droit que les droits de l'intimée sur certains bâtiments et améliorations (le pavage), situés sur un fonds loué, ne constituent pas un droit de tenure à bail au sens de la catégorie 13 de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*.

Par bail en date du 22 juin 1959, Sa Majesté la Reine du chef du Canada a donné à bail à Mount Robson Motels Ltd. une parcelle de terre située dans le parc national de Jasper, en Alberta, pour une période de 42 ans à compter du 1^{er} avril 1959. Le bail prévoit le paiement d'un loyer annuel de \$500 et contient les dispositions suivantes:

[TRADUCTION] 1. Pendant la durée du bail, le locataire paiera le loyer précité, de même que toutes les taxes, redevances et cotisations afférentes à ces terrains ou exigées de leur locataire.

2. The Lessee will, within six months of the commencement of the said term, submit to the Superintendent in triplicate plans and specifications of the building to be erected upon the land and a plan indicating its proposed location on the land.

3. Upon approval by the Superintendent of the said plans and specifications the Lessee will erect the building described therein on or before the first day of April, 1960.

4. The Lessee will use the land for the purpose of a motel only, and will not use or permit the use of the land in any way that in the opinion of the Superintendent is immoral or constitutes a nuisance.

6. The Lessee may not sublet the premises or any part thereof or assign or transfer this lease without the consent of the Minister in writing.

10. The Lessee may on the termination of this lease sever and remove from the land all structures, fixtures and improvements which during the said term have been affixed or placed on the land at the expense of the Lessee.

13. This lease enures to the benefit of and is binding upon Her Majesty, Her Heirs and Successors and the Lessee, its successors and assigns.

Pursuant to its obligations under the lease, Mount Robson Motels Ltd. built two frame buildings on poured concrete foundations. It also paved a parking area.

By an agreement dated May 15, 1973, Mount Robson Motels Ltd. assigned and transferred to the respondent all its rights under the lease of June 22, 1959, together with its rights in the motel buildings and other improvements it had constructed since the commencement of the lease.

In computing its income for the year 1975, the respondent claimed capital cost allowances with respect to those buildings and improvements under classes 1 and 6 of Schedule B of the Regulations as if it had a proprietary interest in them. The Minister reassessed the respondent on the basis that its interest in those buildings and improvements was merely a leasehold interest (class 13 of Schedule B). On the appeal of the respondent, the Trial Division, as I have already said, set aside the reassessment and held that the respondent's interest in the buildings and improvements here in question was not a leasehold interest within the meaning of class 13 of Schedule B.

2. Au plus tard six mois après l'entrée en vigueur du présent bail, le locataire soumettra au surintendant, en triple exemplaire, les plans et les devis descriptifs du bâtiment que l'on prévoit construire sur ces terrains, de même qu'un plan des terrains montrant l'emplacement futur de ce bâtiment.

^a 3. Après approbation par le surintendant de ces plans et de ces devis descriptifs, le locataire aura jusqu'au 1^{er} avril 1960 pour compléter la construction du bâtiment décrit dans ces plans et devis.

^b 4. Le locataire utilisera ces terrains dans le seul but d'y exploiter un motel et évitera d'y exercer ou de permettre qu'il y soit exercé des activités que le surintendant juge immorales ou abusives.

^c 6. Sans le consentement écrit du Ministre, le locataire ne peut ni sous-louer les lieux, en tout ou en partie, ni céder ou transférer le présent bail.

^d 10. A l'expiration du présent bail, le locataire pourra, à ses frais, démonter et enlever des terrains toutes les structures, installations et améliorations qui y auront été fixées ou placées.

13. Les droits et obligations issus du présent bail se transmettent de plein droit aux héritiers et successeurs de Sa Majesté, et aux successeurs et ayants droit du locataire.

^e En exécution de ses obligations prévues au bail, Mount Robson Motels Ltd. a érigé deux constructions à charpente de bois sur fondation de béton coulé et asphalté une aire de stationnement.

^f Par accord daté du 15 mai 1973, Mount Robson Motels Ltd. a cédé à l'intimée tous les droits qu'elle tenait du bail du 22 juin 1959 et tous ses droits dans les bâtiments du motel et autres améliorations qu'elle a érigés au cours du bail.

^g Dans le calcul de son revenu pour l'année 1975, l'intimée a revendiqué des allocations du coût en capital, au titre des catégories 1 et 6 de l'annexe B des Règlements, à l'égard de ces constructions et améliorations comme si elle en était propriétaire.

^h Le Ministre a établi une nouvelle cotisation de l'intimée d'où il ressort que les droits de cette dernière sur ces constructions et améliorations ne sont que ceux d'une tenure à bail relevant de la catégorie 13 de l'annexe B. Saisie par l'intimée, la Division de première instance a, comme je l'ai déjà mentionné, infirmé la nouvelle cotisation, en concluant que les droits de l'intimée sur ces constructions et améliorations ne sont pas ceux d'une tenure à bail au sens de la catégorie 13 de l'annexe B.

ⁱ

^j

The appellant argues that the buildings and asphalt pavement were fixtures since they had become part of the land and that, consequently, as the respondent's interest in the land was a leasehold interest, its interest in the buildings and pavement was also a leasehold interest.

The respondent's position, as I understand it, is that the various clauses of the lease as well as the surrounding circumstances show that it was the common intention of both parties to the lease of 1959 that the improvements to be made by the lessee would remain its property in spite of their incorporation to the land and that effect must be given to that intention.

The law on the subject seems to be reasonably clear.¹ When chattels are physically attached to land they may either retain their identity and remain chattels or become part of the land, in which case they are called fixtures. As fixtures are really part of the land, once attached to the land, they become the property of the owner of the land; and this is true, as long as the articles remain attached to the land, whether or not the person who affixed them to the land has retained the power to sever and remove them.

It may be difficult, in certain cases, to determine whether or not a chattel has been so attached to the land as to become a fixture. However, it is clear, I think, that ordinary buildings and an asphalt pavement like the improvements here in question are normally considered to be fixtures. When such improvements are constructed by a tenant, they become the property of the owner of the land. In order for the buildings and pavement here in question to have retained their identity as chattels and remained the property of the lessee, if it were at all possible, a clear indication of that intention should have been found in the lease. Now the sole clause of the lease which, at first sight, would appear to have a bearing on the subject is clause 10 which gives to the lessee the right to

¹ See: *Cheshire's Modern Law of Real Property*, 12th Edition, pp. 138 and following; Megarry and Wade, *The Law of Real Property*, 4th Edition, pp. 711 and following; Anger and Honsberger, *Canadian Law of Real Property*, 1959, pp. 454 and following; *City of Vancouver v. Attorney-General of Canada* [1944] S.C.R. 23; *Cohen v. M.N.R.* [1968] 1 Ex.C.R. 110; *Rudnikoff v. The Queen* [1974] 2 F.C. 807.

L'appelante soutient que les constructions et le revêtement d'asphalte sont des immeubles par destination puisqu'ils ont été incorporés au fonds. Il s'ensuit que les droits de l'intimée sur le fonds étant ceux d'une tenure à bail, ses droits sur les constructions et sur le revêtement d'asphalte sont aussi ceux d'une tenure à bail.

Selon l'intimée cependant, il ressort des diverses clauses et des conditions d'exécution du bail que les parties au bail de 1959 étaient convenues que les améliorations apportées par le locataire demeureraient sa propriété malgré leur incorporation au fonds. Elle soutient qu'il faut donner effet à cette intention commune.

Le droit applicable en la matière semble raisonnablement clair¹. Lorsque des meubles sont attachés à un fonds, ils peuvent soit conserver leur nature de biens meubles soit s'incorporer au fonds, auquel cas ils deviennent des immeubles par destination. Puisqu'une fois attachés au fonds, les immeubles par destination sont vraiment incorporés à celui-ci, ils appartiennent au propriétaire du fonds. Il en est ainsi tant qu'ils demeurent attachés au fonds, que la personne qui les y a attachés ait conservé ou non le droit de les enlever.

Il peut être difficile dans certaines affaires de déterminer si un meuble est attaché à un fonds de telle manière qu'il devient immeuble par destination. Il est indéniable toutefois que des constructions ordinaires et un revêtement d'asphalte comme les améliorations dont s'agit sont normalement considérés comme immeubles par destination. Si ces améliorations sont apportées par un locataire, elles reviennent au propriétaire du fonds. Les constructions et le revêtement d'asphalte dont s'agit ne pourraient conserver leur nature de biens meubles et demeurer la propriété du locataire, à supposer que cela soit possible, que si le bail l'avait expressément prévu. La seule clause du bail qui, à première vue, semble se rapporter à ce sujet est l'article 10 qui donne au locataire le droit d'enlever

¹ Voir: *Cheshire's Modern Law of Real Property*, 12^e édition, pp. 138 et suivantes; Megarry et Wade, *The Law of Real Property*, 4^e édition, pp. 711 et suivantes; Anger et Honsberger, *Canadian Law of Real Property*, 1959, pp. 454 et suivantes; *La ville de Vancouver c. Le procureur général du Canada* [1944] R.C.S. 23; *Cohen c. M.R.N.* [1968] 1 R.C.É. 110; *Rudnikoff c. La Reine* [1974] 2 C.F. 807.

remove the buildings and improvements at the end of the lease. That clause, however, has in effect no bearing at all on this question since, as long as it remains attached to the land, an improvement made by a tenant remains a fixture even if it may be removed by the tenant either during or at the end of the lease.

Respondent's counsel argued that other circumstances (like the fact that the buildings were insured by the respondent and not by the Crown) showed that the parties to the lease had intended that the improvements remain the property of the lessee. That argument does not convince me. Even if it were permissible to look outside of the lease to determine the common intention of the parties who made it, the circumstances referred to by counsel would not show what that intention was but, rather, what views some of the employees of the parties entertained as to the legal effect of that contract.

I am therefore of opinion that, at common law, the buildings and improvements here in question were fixtures and were, therefore, as long as they were not severed from the land, the property of Her Majesty. As long as that situation persisted the respondent's interest in those fixtures was merely that of a lessee.

If the learned Trial Judge decided the case as he did, it is not, I think, because he differed from the opinion that I have just expressed. Indeed he expressly found that the buildings and improvements in question were fixtures. His decision, as I read it, rests on his opinion that the expression "leasehold interest" in Schedule B of the *Income Tax Regulations* has a special meaning that does not include a right of the kind held by the plaintiff in the buildings and improvements in question. With that opinion, I respectfully disagree. The expression "leasehold interest" in Schedule B of the Regulations does not have, in my view, such a special and restrictive meaning. In my view, the question whether a person has, for the purposes of Schedule B, a proprietary or a leasehold interest in a property must be answered in the light of the rules of the common law. If, under those rules, the interest of that person is that of a lessee, that is the answer to the question.

les constructions et améliorations à la fin du bail. Cette clause n'a cependant aucun effet sur la solution de la question litigieuse puisque, tant qu'elle est attachée au fonds, une amélioration apportée par le locataire demeure un immeuble par destination quand bien même il pourrait l'enlever pendant la durée ou à la fin du bail.

Selon l'avocat de l'intimée, il découle d'autres conditions d'exécution (comme, par exemple, le fait que l'assurance des bâtiments était payée par l'intimée et non par la Couronne) que les parties au bail étaient convenues que les améliorations demeureraient la propriété du locataire. Je ne puis accueillir cet argument. Même si on pouvait aller au-delà du contenu d'un bail pour déterminer l'intention commune des parties qui l'ont signé, les faits invoqués par l'avocat de l'intimée ne traduisent pas cette intention mais, plutôt, l'interprétation des effets juridiques de ce contrat par certains employés des parties.

Je conclus donc que, en *common law*, les constructions et améliorations dont s'agit étaient des immeubles par destination et, en conséquence, appartenaient à Sa Majesté tant qu'elles n'étaient pas détachées du fonds. Aussi longtemps qu'a duré cette situation, les droits de l'intimée sur ces immeubles par destination n'étaient que ceux d'un locataire.

Je ne pense pas que le juge de première instance se soit prononcé sur cette affaire comme il l'a fait, parce qu'il est parvenu à une autre conclusion que la mienne, exposée ci-dessus. Au contraire, il a expressément conclu que les constructions et améliorations dont s'agit étaient des immeubles par destination. A mon avis, sa décision tient à ce qu'il a conclu que l'expression «tenure à bail» figurant à l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu* a un sens particulier, dont sont exclus les droits que détient la demanderesse sur ces constructions et améliorations. Sauf le respect que je lui dois, je ne puis souscrire à cette opinion. A mon avis, l'expression «tenure à bail» de l'annexe B des *Règlements* ne s'entend pas dans un sens spécial et restrictif, et c'est à la lumière des principes de *common law* qu'il faut examiner si une personne détient, aux fins de l'annexe B, un droit de propriété ou une tenure à bail. La question est résolue si, en vertu de ces principes, cette personne possède les droits d'un locataire.

For those reasons, I would allow the appeal with costs, set aside that part of the judgment of the Trial Division relating to the respondent's 1975 taxation year and dismiss the respondent's action with costs.

* * *

HEALD J.: I agree.

* * *

MAGUIRE D.J.: I concur.

Par ces motifs, la Cour accueille l'appel avec dépens, infirme la partie du jugement de la Division de première instance se rapportant à l'année d'imposition 1975 de l'intimée, et rejette avec dépens l'action de l'intimée.

* * *

LE JUGE HEALD: Je souscris aux motifs ci-dessus.

b

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT MAGUIRE: Je souscris aux motifs ci-dessus.