

A-20-73

A-20-73

Arthur Rudnikoff (Appellant)

v.

The Queen (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Hyde and Choquette D.JJ.—Montreal, December 4, 1974.

Income tax—Emphyteutic lease of land in Quebec—Corporate lessee transferring interest to second corporation—Interest in second corporation of taxpayer and associates—Construction of building—Transfer of land and building to taxpayer and associates—Claim by taxpayer for capital cost allowance—Income Tax Act, s. 11(1)(a)—Income Tax Regulations, s. 1100(1)(a), Sch. B., classes 3, 13; s. 1100(1)(b), Sch. H; s. 1102 (5)—art. 406 C.C.

A corporate lessee under an emphyteutic lease of land, transferred its rights to T corporation in which the taxpayer and his associates had interests. T corporation, having constructed a building on the land, transferred to the taxpayer and his associates its rights in the land and building. The taxpayer and his associates claimed capital cost allowance of 5% under section 11(1)(a) of the *Income Tax Act* and section 1100(1)(a) of the *Income Tax Regulations*, as the owners of "property not included in any other class that is a building or other structure" in Schedule B, class 3(a). The Minister disallowed the claim, as that of a taxpayer entitled only to allowance on a "leasehold interest" within Schedule B, class 13. The appeal of the taxpayer and his associates was dismissed by the Tax Appeal (now Review) Board and by the Trial Division (*sub nom Feigelson v. The Queen*, not reported, T-4084-71, T-4085-71). The taxpayer appealed to the Court of Appeal.

Held, dismissing the appeal, there was a distinction between "ownership" as defined in article 406 of the *Quebec Civil Code*, as "the right of enjoying and disposing of things in the most absolute manner", and "ownership" as given to an emphyteutic lease, just as there was between the rights of an ordinary lessee and those of an emphyteutic lessee. In the latter comparison, however, there was one common factor, i.e., the existence of a lease. The common factor was sufficient to bring the emphyteutic lease within the term "leasehold interest" in Regulations 1100(1)(a), Schedule B, Class 13. This general statement was unaffected by the terms of the emphyteutic lease under consideration.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

P. Vineberg, Q.C., and A. Ross for appellant.

Arthur Rudnikoff (Appellant)

c.

^a **La Reine (Intimée)**

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, les juges suppléants Hyde et Choquette—Montréal, le 4 décembre 1974.

^b *Impôt sur le revenu—Bail emphytéotique de terrain au Québec—L'emphytéote, une compagnie, cède ses droits à une autre compagnie—Le contribuable et ses associés détenant une participation dans la seconde société—Construction d'un immeuble—Cession du terrain et de la construction au contribuable et à ses associés—Contribuable revendiquant l'allocation à l'égard du coût en capital—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 11(1)a—Règlements de l'impôt sur le revenu, art. 1100(1)a, Ann. B, catégories 3 et 13; art. 1100(1)b, Ann. H; art. 1102(5)—art. 406 C.C.*

^c Une compagnie, locataire d'un terrain en vertu d'un bail emphytéotique, a cédé ses droits à la compagnie T dans laquelle le contribuable et ses associés avaient une participation. La compagnie T, ayant édifié un immeuble sur le terrain, a cédé au contribuable et à ses associés ses droits sur le terrain et sur l'immeuble. Le contribuable réclame l'allocation de 5% à l'égard du coût en capital en vertu de l'article 11(1)a de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de l'article 1100(1)a des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, en qualité de propriétaire de «biens non compris dans aucune autre catégorie, constitués par un édifice ou autre structure» visés à l'Annexe B, catégorie 3 a). Le Ministre a rejeté la demande, considérant que le contribuable n'avait droit qu'à une allocation pour «biens constitués par une tenure à bail» visés à l'Annexe B, catégorie 13. L'appel du contribuable a été rejeté par la Commission d'appel (actuellement de révision) de l'impôt et par la Division de première instance (l'affaire *Feigelson c. La Reine*, non publiée, n^{os} du greffe: T-4084-71, T-4085-71). Le contribuable a porté l'affaire à la Cour d'appel.

^d *Arrêt*: l'appel est rejeté; il existe une distinction entre «la propriété» telle qu'elle est définie à l'article 406 du *Code civil* du Québec, savoir «le droit de jouir et de disposer des choses de la manière la plus absolue» et «la propriété» conférée à un emphytéote, tout comme il y a une différence ^e entre les droits d'un locataire ordinaire et ceux d'un emphytéote. Dans la dernière comparaison cependant, il y a un facteur commun: l'existence d'un bail. Ce facteur commun suffisait à faire entrer le bail emphytéotique dans l'expression «tenure à bail» employée à l'article 1101(1)a Annexe B, catégorie 13 des *Règlements*. Les termes du bail emphytéotique en question ne peuvent affecter cette constatation d'ordre général.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

P. Vineberg, c.r., et A. Ross pour l'appellant.

A. Garon, Q.C., and W. Lefebvre for respondent.

A. Garon, c.r., et W. Lefebvre pour l'intimée.

SOLICITORS:

PROCUREURS:

Phillips & Vineberg, Montreal, and Rappaport, Whelan, Bessner, Gottlieb, Agard & Feldman, Montreal, for appellant.

^a Phillips & Vineberg, Montréal, et Rappaport, Whelan, Bessner, Gottlieb, Agard & Feldman, Montréal, pour l'appelant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

^b Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

The following are the reasons for judgment delivered orally in English by

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

JACKETT C.J.: I agree with the disposition of the appeal proposed by my brother Hyde.

^c LE JUGE EN CHEF JACKETT: Je souscris à la solution proposée par mon collègue le juge Hyde.

I have no doubt in my mind as to the correctness of the reasons given by my brother Hyde and of those given by the learned Trial Judge. However, as a lawyer whose grounding is primarily in the common law, I wish to abstain as much as is possible from involving myself in characterizing the incidents of the emphyteutic lease. I therefore state my conclusions in a slightly different way.

^d Je n'ai aucun doute quant à la justesse des raisons fournies par mon collègue le juge Hyde et de celles du savant juge de première instance. Cependant, en tant que juriste formé principalement à la *common law*, je veux m'abstenir le plus possible de m'engager dans la qualification des particularités du bail emphytéotique. Par conséquent, j'énonce mes conclusions d'une manière légèrement différente.

I have no doubt that, under *Income Tax Regulation* 1100(1)(a), the appellant would be entitled to capital cost allowance at 5% per annum on the basis that the building in question was class 3 property if he did not fall in the implied exception thereto to be found in Regulation 1100(1)(b) because the transaction under which he held the building was a "lease" or "bail". In my opinion, however, the transaction did fall under Regulation 1100(1)(b) because the words "lease" or "bail", in the *Income Tax Act*, extend not only to leases in the common law provinces (which create rights *in rem*) and to ordinary leases in the Province of Quebec (which create only rights *in personam*) but also to emphyteutic leases under the *Quebec Civil Code* (which create rights very similar to those created by common law leases where a substantive transaction in a common law province is such as would call for an emphyteutic lease in the Province of Quebec).

^e Je ne doute pas qu'en vertu de l'article 1100(1)(a) des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, l'appelant ait droit à l'allocation à l'égard du coût en capital au taux de 5 pour cent l'an dans la mesure où l'édifice en question était un bien de la catégorie 3, si l'exception implicite figurant à l'article 1100(1)(b) ne lui était pas applicable, parce que la convention qui lui conférait des droits sur l'immeuble était un «bail» ou «lease». Cependant, à mon avis, la transaction était soumise à l'article 1100(1)(b) parce que dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les mots «bail» ou «lease» englobent non seulement les baux des provinces de *common law* (qui créent des droits réels) et les baux ordinaires de la province de Québec (qui créent seulement des droits personnels) mais aussi les baux emphytéotiques du *Code civil* du Québec (qui créent des droits très rapprochés de ceux provenant des baux de *common law*, lorsqu'une transaction réelle dans une province de *common law* revêt des caractères qui correspondent au bail emphytéotique de la province de Québec).

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

* * *

The following are the reasons for judgment delivered orally in English by

HYDE D.J.: Appellant has appealed from a judgment of the Trial Division dismissing his appeal from a decision of the Tax Appeal Board confirming the assessment of his taxes for the years 1964 and 1965.

The dispute centres on the classification of a certain building, in which appellant has a part interest, for capital cost allowance which the decisions appealed from held were properly based on class 13 rather than class 3 of the *Income Tax Regulations*. (Sections 1100 and 1102, and Schedules B and H.)¹

¹ The relevant portions of sections 1100 and 1102, and of Schedules B and H are the following:

1100. (1) Under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 of the Act, there is hereby allowed to a taxpayer, in computing his income from a business or property, as the case may be, deductions for each taxation year equal to

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

(iii) of class 3, 5%,

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;

(b) such amount, not exceeding the amount for the year calculated in accordance with Schedule H, as he may claim in respect of the capital cost to him of property of class 13 in Schedule B;

(Continued on next page)

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

* * *

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

LE JUGE SUPPLÉANT HYDE: L'appelant interjette appel d'un jugement de la Division de première instance ayant rejeté son appel d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt qui avait confirmé la cotisation de ses impôts pour les années 1964 et 1965.

Le litige porte sur la classification d'un certain édifice, sur lequel l'appelant a des droits, aux fins d'allocation à l'égard du coût en capital; suivant les décisions dont il est fait appel ces allocations devaient relever de la catégorie 13 plutôt que de la catégorie 3 des *Règlements de l'impôt sur le revenu*. (Articles 1100 et 1102, et annexes B et H)¹.

¹ Voici les extraits applicables des articles 1100 et 1102, et des annexes B et H:

1100. (1) En vertu de l'alinéa a) du premier paragraphe de l'article 11 de la Loi, il est par les présentes alloué au contribuable dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens, selon le cas, des déductions pour chaque année d'imposition égales

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

(iii) de la catégorie 3, 5%,

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

b) au montant qu'il peut réclamer à l'égard de ce qui lui coûte en capital les biens de la catégorie 13 de l'Annexe B, sans dépasser le montant pour l'année calculé en conformité de l'Annexe H;

(Suite à la page suivante)

(Continued from previous page)

1102. (2) The classes of property described in Schedule B shall be deemed not to include the land upon which a property described therein was constructed or is situated.

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

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

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

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

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

SCHEDULE B

CLASS 3 5%

Property not included in any other class that is

- (a) a building or other structure, including component parts such as electric wiring, plumbing, sprinkler systems, air-conditioning equipment, heating equipment, lighting fixtures, elevators and escalators.
- (b) a breakwater (other than a wooden breakwater),
- (c) a dock,
- (d) a trestle,
- (e) a windmill,
- (f) a wharf, or
- (g) an addition or alteration made after March 31, 1967, to a building that would be included in this class but for the fact that it is included in Class 20.

CLASS 13

Property that is a leasehold interest except

- (a) an interest in minerals, petroleum, natural gas, other related hydrocarbons or timber and property relating thereto or in respect of a right to explore for, drill for, take or remove minerals, petroleum, natural gas, other related hydrocarbons or timber,
- (b) that part of the leasehold interest that is included in another class by reason of subsection (5) of section 1102, and
- (c) a property that is included in class 23.

(Continued on next page)

(Suite de la page précédente)

1102. (2) Les catégories de biens décrits dans l'Annexe B sont censées ne pas comprendre le terrain sur lequel les biens qui y sont décrits ont été construits ou sont situés.

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

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

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

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

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

ANNEXE B

CATÉGORIE 3 5 p. 100

Les biens non compris dans aucune autre catégorie constitués par

- a) un édifice ou autre structure, y compris les parties constituantes, notamment les fils électriques, la tuyauterie, les réseaux extincteurs, le matériel pour la climatisation, les appareils de chauffage, l'agencement pour l'éclairage, les ascenseurs et escaliers roulants,
- b) un brise-lames (autre qu'un brise-lames en bois),
- c) un bassin,
- d) un chevalet,
- e) un moulin à vent,
- f) un quai, ou
- g) un rajout ou une modification faite après le 31 mars 1967 à un édifice qui serait compris dans la présente catégorie s'il n'était pas compris dans la Catégorie 20.

CATÉGORIE 13

Les biens constitués par une tenure à bail excepté

- a) une participation à des minéraux, du pétrole, du gaz naturel, d'autres hydrocarbures connexes, ou du bois et les biens y afférents ou à l'égard d'un droit d'exploration, de forage, de prise ou d'enlèvement concernant des minéraux, du pétrole, du gaz naturel, d'autres hydrocarbures connexes, ou du bois,
- b) la partie d'une tenure à bail qui tombe dans une autre catégorie à cause du paragraphe (5) de l'article 1102, et
- c) les biens compris dans la catégorie 23.

(Suite à la page suivante)

There is no dispute on the facts which are set out in an agreed statement reading as follows:

1. On April 4, 1955, a Deed of Emphyteutic Lease was passed by Canadian National Railways with Century Building Limited affecting a portion of its undeveloped land fronting on University Street in the City of Montreal.
2. On July 2, 1955, Century Building Limited transferred to Terminal Centre Corporation all the lessee's rights in the Emphyteutic Lease of April 4, 1955.
3. Moses Rosentone, Arthur Rudnikoff, Nathaniel L. Rappaport and H. Eric Feigelson owned all of the issued capital stock of Terminal Centre Corporation in the portion of 1/3, 1/3, 1/4 and 1/12 respectively.
4. Terminal Centre Corporation started in 1955 and completed in 1957 the construction of an office building on the property referred to in paragraph 1.
5. By Deed of Sale dated December 29, 1964, Terminal Centre Corporation sold to Moses Rosentone, Arthur Rudnikoff, Nathaniel L. Rappaport and H. Eric Feigelson all the rights it had on the land referred to in paragraph 1 and the building constructed thereon.
6. The question to be determined in the present appeal is: Is the Plaintiff entitled to claim capital cost allowance on the building constructed on the land referred to in paragraph 1 under Class 3 or Class 13 of the *Income Tax Regulations*.

(Continued from previous page)

Schedule H
Leasehold Interests

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

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

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

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

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

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

Les faits, qui ne sont pas contestés, sont énumérés comme suit dans l'exposé conjoint des faits:

[TRADUCTION] 1. Par acte en date du 4 avril 1955, les Chemins de fer nationaux du Canada ont consenti à la Century Building Limited un bail emphytéotique portant sur une partie de son terrain vague donnant sur la rue Université dans la ville de Montréal.

2. Le 2 juillet 1955, la Century Building Limited cédait à la Terminal Centre Corporation tous ses droits d'emphytéote découlant du bail emphytéotique du 4 avril 1955.

3. Moses Rosentone, Arthur Rudnikoff, Nathaniel L. Rappaport et H. Eric Feigelson détenaient la totalité des actions émises par la Terminal Centre Corporation, la part respective de chacun d'eux étant: 1/3, 1/3, 1/4 et 1/12.

4. La Terminal Centre Corporation a commencé en 1955 et terminé en 1957 la construction d'un édifice à bureaux sur le terrain mentionné à l'alinéa 1.

5. Par acte en date du 29 décembre 1964, la Terminal Centre Corporation a vendu à Moses Rosentone, Arthur Rudnikoff, Nathaniel L. Rappaport et H. Eric Feigelson tous ses droits sur le terrain mentionné à l'alinéa 1 et sur l'édifice qui y était érigé.

6. La question à résoudre en l'espèce est la suivante: l'allocation à l'égard du coût en capital à laquelle le demandeur a droit au titre de l'édifice construit sur le terrain mentionné à l'alinéa 1 est-elle fondée sur la catégorie 3 ou la catégorie 13 des *Règlements de l'impôt sur le revenu*?

(Suite de la page précédente)

Annexe H
Tenures à bail

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

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

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

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

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

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

A reference to the aforementioned regulations, the interpretation of which, as given by the judgment appealed from, presents no difficulty to me, although I must confess that I am unable to understand the rationale behind the regulations, which is always disturbing.

Counsel for appellant vigorously attacked this interpretation as being illogical and unjust but has not been able to persuade me that we can ignore the text of the law and its application to the present case.

Despite the fact that the land upon which the building stands is held under emphyteutic lease to an *auteur* of the appellant who has no more rights than such *auteur* and that emphyteusis has some peculiar features that does not alter the fact that the building in question is erected "on leased land" within the context of section 1102(5). Appellant argues, however, that this fact has only to be considered "where the taxpayer has a leasehold interest in a property", and that his interest under an emphyteutic lease is not "a leasehold interest" but that of an owner.

There has been much written on the nature of the rights conferred by an emphyteutic lease both in the courts and by the authors and one can pick out many instances of authoritative statements to the effect that the lessee's rights are equivalent to that of an owner.

There is, nevertheless, a distinction between ownership as defined in Article 406 of the Quebec *Civil Code* namely: "the right of enjoying and disposing of things in the most absolute manner . . ." and "ownership" as given to an emphyteutic lessee, just as there is a difference between the rights of an ordinary lessee and an emphyteutic lessee. In the latter comparison, however, there is one common factor and that is the existence of a lease. In my opinion this common factor is sufficient to bring the emphyteutic lease within the term "leasehold interest" as used in the Regulations and I share this view with the Trial Judge.

I am not persuaded that the terms of the emphyteutic lease in this case in any way affect this general statement.

Il s'agit d'une référence aux règlements ci-dessus mentionnés; l'interprétation qu'en a donnée le jugement dont il est fait appel me semble très claire quoique je doive avouer que je suis incapable de saisir la logique de ces règlements, ce qui est certes fâcheux.

L'avocat de l'appelant a contesté avec vigueur cette interprétation, qu'il a prétendue illogique et injuste; mais il n'a pas été en mesure de me convaincre que nous pouvions écarter le texte de la loi et son application en l'espèce.

Malgré que le terrain sur lequel se dresse l'édifice ait été cédé à bail emphytéotique à un auteur de l'appelant qui ne peut avoir plus de droit que cet auteur, et que l'emphytéose présente des caractères particuliers, cela ne change rien au fait que l'édifice en question est construit «sur un terrain loué» au sens de l'article 1102(5). Cependant l'appelant soutient que ce fait entre en ligne de compte seulement «quand le contribuable est locataire à bail de biens» et que ses droits découlant du bail emphytéotique ne sont pas ceux d'un «locataire à bail» mais ceux d'un propriétaire.

La doctrine ainsi que la jurisprudence ont longuement traité de la nature des droits conférés par un bail emphytéotique et on trouve maintes déclarations de juristes faisant autorité, qui soutiennent que les droits de l'emphytéote équivalent à ceux d'un propriétaire.

Il y a néanmoins une distinction entre la propriété telle qu'elle est définie à l'article 406 du *Code civil* du Québec, savoir: «le droit de jouir et de disposer des choses de la manière la plus absolue . . .» et «la propriété» conférée à un emphytéote, tout comme il y a une différence entre les droits d'un locataire ordinaire et ceux d'un emphytéote. Dans le second cas cependant, il y a un facteur commun: l'existence d'un bail. A mon avis, ce facteur commun suffit à faire entrer le bail emphytéotique dans l'expression «tenure à bail» telle qu'elle est utilisée dans les Règlements et je partage cette opinion du juge de première instance.

Je ne suis pas convaincu que les termes du bail emphytéotique en l'espèce peuvent affecter cette constatation d'ordre général.

Accordingly I am in full agreement with the Court below and would dismiss this appeal with costs.

* * *

The following is the English version of the reasons for judgment delivered orally by

CHOQUETTE D.J.: Notwithstanding the temporary right of ownership of the emphyteutic lessor, I am of the view that he is subject to the provisions of the *Income Tax Regulations* regarding deductions as stated in sections 1100 and 1102.

For these reasons I would concur in the ruling of my two colleagues and dismiss the judgment with costs.

En conséquence, je suis parfaitement d'accord avec la Division de première instance et je rejette l'appel avec dépens.

a

* * *

Voici les motifs du jugement prononcés oralement en français par

LE JUGE SUPPLÉANT CHOQUETTE: Nonobstant le droit de propriété temporaire du bailleur emphytéotique, je suis d'avis qu'il est sujet aux dispositions des Règlements de la *Loi de l'impôt sur le revenu* concernant les déductions prévues par les articles 1100 et 1102.

Pour ces raisons, je conclurais comme mes deux collègues et rejetterais le jugement avec dépens.

b