
CHARLES-ÉDOUARD SAINT-GERMAIN APPELLANT;

AND

THE MINISTER OF NATIONAL }
REVENUE }

RESPONDENT.

1968

*Oct. 22, 23

1969

Feb. 17

ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT OF CANADA

Taxation—Income tax—Benefit to shareholder—Additions and improvements to property owned by shareholder and leased to corporation—Additions and improvements paid for by corporation—Whether benefit to shareholder—Whether additions and improvements the property of the shareholder—Civil Code, art. 413, 1640—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 8(1).

The appellant was the principal shareholder of, and controlled, a company carrying on the business of manufacturing insulated windows. He was also the owner of a building which he leased, by verbal lease, to the company and in which the company carried on its business. In 1959, 1960 and 1961, funds of the company totalling \$71,668.43 were used to effect additions and improvements to the appellant's property. These were for the use by the company in its business and appear to have been carried in the company's books as an asset. In 1962, the appellant sold to a third party all the shares of the company as well as the property in question. In assessing the appellant for the years 1959, 1960 and 1961, the Minister, relying on s. 8(1) of the *Income Tax Act*,

*PRESENT: Fauteux, Abbott, Ritchie, Hall and Pigeon JJ.

1969
 SAINT-
 GERMAIN
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE

R.S.C. 1952, c. 148, contended that the costs of the additions and improvements to the leased property constituted a benefit or advantage conferred by the company on the appellant as a shareholder. The appellant contended that by virtue of art. 1640 of the *Civil Code* the additions and improvements were the property of the company and that consequently a benefit had not been conferred on him. The Tax Appeal Board upheld the Minister's assessment and its decision was affirmed by the Exchequer Court. The taxpayer appealed to this Court. At the hearing, counsel were informed that, if the additions and improvements to the property belonged to the appellant as owner, from the time they were effected, the Court was satisfied that s. 8(1) of the Act applied.

Held (Pigeon J. dissenting): The appeal should be dismissed.

Per Fauteux, Abbott, Ritchie and Hall JJ.: The costs of the additions and improvements to the leased property constituted a taxable benefit to the appellant during the years in question. It was clear that, from the very outset, it was never contemplated that these additions and improvements would be removed on the termination of the lease. They were of a permanent character, were integrated with the existing buildings and could not be removed with any conceivable economic advantage to the company. Under articles 413 and following of the *Civil Code*, additions and improvements of this kind are presumed to have become the property of the owner of the immovable by accession. There was nothing in the circumstances of this case which could justify holding that such legal presumption had been rebutted. The mere fact that the cost of the additions and improvements had been paid for by the company and appear to have been carried as an asset in its books was not sufficient to rebut the presumption. Under these circumstances, art. 1640 of the *Civil Code* could have no application.

Per Pigeon J., *dissenting*: In the absence of evidence of a contrary stipulation, the rights of the company as to the improvements were defined by art. 1640 of the *Civil Code*. By virtue of that article, the improvements made by the company with its own money became its property since it had the right to remove them and the appellant, as owner of the immovable, could only retain them on paying the value. The improvements not having become his property from the time they were effected, no benefit was therefore conferred on the appellant by the company so as to make s. 8(1) of the Act applicable.

Revenu—Impôt sur le revenu—Bénéfice attribué à un actionnaire—Additions et améliorations faites à une propriété appartenant à un actionnaire d'une compagnie et louée à cette compagnie—Additions et améliorations payées par la compagnie—Un bénéfice a-t-il été attribué à l'actionnaire—Les additions et améliorations sont-elles devenues la propriété de l'actionnaire—Code civil, art. 413, 1640—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 8(1).

L'appellant détenait toutes les actions, ainsi que le contrôle, d'une compagnie qui fabriquait des fenêtres isolantes. Il était aussi le propriétaire d'un bâtiment qu'il avait loué à la compagnie en vertu d'un bail verbal et que la compagnie occupait pour les fins de son entreprise. En 1959, 1960 et 1961, la compagnie, en se servant de ses propres argents, a effectué sur le terrain et le bâtiment appartenant à l'appellant

des additions et améliorations pour un montant de \$71,668.43. Ces additions et améliorations étaient pour l'usage de la compagnie et semblent avoir été inscrites à l'actif de la compagnie dans ses livres. En 1962, l'appelant a vendu à un tiers toutes les actions de la compagnie ainsi que la propriété en question. Dans la cotisation de l'appelant pour les trois années en question, le Ministre a prétendu, en se basant sur l'art. 8(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, que le coût des additions et améliorations faites à la propriété louée constituait un bénéfice ou un avantage attribué par la compagnie à l'appelant comme actionnaire. L'appelant a soutenu qu'en vertu de l'art. 1640 du *Code Civil* les additions et améliorations étaient la propriété de la compagnie et que par conséquent aucun bénéfice ne lui avait été attribué. La Commission d'appel de l'impôt a maintenu la cotisation du Ministre et cette décision a été confirmée par la Cour de l'Échiquier. Le contribuable en appela à cette Cour. Lors de l'audition, la Cour a déclaré aux procureurs que si les additions et améliorations étaient devenues la propriété de l'appelant à compter du jour où elles avaient été effectuées, elle était satisfaite qu'il y avait lieu d'appliquer l'art. 8(1) de la Loi.

1969
SAINT-GERMAIN
v.
MINISTER OF
NATIONAL
REVENUE

Arrêt: L'appel doit être rejeté, le Juge Pigeon étant dissident.

Les Juges Fauteux, Abbott, Ritchie et Hall: Le coût des additions et améliorations faites à la propriété louée constituait pour l'appelant un bénéfice imposable durant les années en question. Il est clair que, dès le début, on n'a jamais envisagé que ces additions et améliorations seraient enlevées à l'expiration du bail. Elles avaient un caractère permanent, étaient devenues parties des édifices et ne pouvaient pas être enlevées avec un avantage économique pour la compagnie. En vertu des articles 413 et suivants du *Code Civil*, les additions et améliorations de ce genre sont présumées être devenues la propriété du propriétaire de l'immeuble par droit d'accession. Il n'y a rien dans les circonstances de cette cause pouvant justifier la conclusion que cette présomption légale avait été repoussée. Le seul fait que le coût des additions et améliorations avait été payé par la compagnie et qu'il apparaissait qu'elles avaient été inscrites à l'actif de la compagnie dans ses livres n'était pas suffisant pour repousser la présomption. Dans les circonstances, l'art. 1640 du *Code Civil* n'avait pas d'application.

Le Juge Pigeon, dissident: En l'absence de preuve d'une stipulation contraire, les droits de la compagnie à l'égard des améliorations se trouvaient définis par l'art. 1640 du *Code Civil*. En vertu de cet article les améliorations faites par la compagnie à ses frais lui appartenaient puisqu'elle avait le droit de les enlever et que l'appelant, propriétaire de l'immeuble, ne pouvait les retenir qu'en payant la valeur. Les améliorations n'étant pas devenues sa propriété à compter du jour où elles ont été effectuées, il n'en est donc pas résulté pour l'appelant un bénéfice conféré par la compagnie et donnant lieu à l'application de l'art. 8(1) de la Loi.

APPEL d'un jugement du Juge Dumoulin de la Cour de l'Échiquier du Canada¹, en matière d'impôt sur le revenu. Appel rejeté, le Juge Pigeon étant dissident.

¹ [1968] 2 Ex. C.R. 430, [1968] C.T.C. 148, 68 D.T.C. 5105.

1969

SAINT-
GERMAIN
v.MINISTER OF
NATIONAL
REVENUE

APPEAL from a judgment of Dumoulin J. of the Exchequer Court of Canada¹, in an income tax matter. Appeal dismissed, Pigeon J. dissenting.

Maurice Régnier and *A. Peter F. Cumyn*, for the appellant.

Paul Ollivier, Q.C., Alban Garon and *Jean Claude Sarrazin*, for the respondent.

The judgment of Fauteux, Abbott, Ritchie and Hall JJ. was delivered by

ABBOTT J.:—The appellant is a manufacturer and, during the period 1953 to 1962, was the president and principal shareholder of a Company known as Superior Window Co., Ltd.—hereinafter called “the company”.

At the beginning of that period and again in August 1962, he was the beneficial owner of all the issued shares of the company. At all times he controlled the said company. He was also the owner of an immovable property with a building erected thereon in which the company carried on its business of manufacturing insulated windows.

By verbal lease, appellant leased the said building to the company on a month to month basis, the rental payable being \$435. a month up to and including 1958, and \$550. a month from 1959. The property had been purchased in 1953 at a cost of approximately \$50,000. In the early years of the lease, all expenses of heating, insurance and taxes were paid by appellant but, in the later years, some of these expenses were paid by the company. The building in question included two dwellings in the upper storeys, the rent of which appears to have been received by the appellant. In 1959, a shed was constructed by the company on the leased premises at a cost of \$2,596.55; in 1960, the company made substantial additions to the main building on the property at a cost of \$20,963.28, and in 1961 further substantial additions at a cost of \$48,108.60.

These improvements and additions were for the use by the company in its business. The additions and improvements were carried out and paid for by the company and appear to have been carried in the company's books as an asset.

¹ [1968] 2 Ex. C.R. 430, [1968] C.T.C. 148, 68 D.T.C. 5105.

In August 1962, the appellant sold 313 shares in the capital stock of the company—being all the issued capital stock—for a price of \$318,131, and the immovable property above referred to, for a price of \$275,000. The description of the property, as contained in the notarial deed of sale, included the statement: “AVEC bâtisses dessus érigées, portant les numéros civiques 4474 et 4477 du dit Boulevard Sir Wilfrid Laurier, et toutes dépendances y attachées.” Formal conveyance of the immovable property and the shares was made pursuant to an option contained in a letter dated August 3, 1962 which reads:

1969

SAINT-GERMAIN

v.

MINISTER OF NATIONAL REVENUE

Abbott J.

Montréal, le 3 août 1962

Monsieur Marc Masson Bienvenu,
210 ouest rue St-Jacques,
Montréal, P.Q.

Cher Monsieur,

Je vous donne par la présente, l'option valable jusqu'au 31 août 1962 d'acquérir ce qui suit:

313 actions ordinaires de Superior Window Co. Ltd. . .	\$318,131
Les terrains et immeubles dans lesquels cette compagnie opère	275,000
	\$593,131

Concouramment avec votre exercice de la présente option en regard des actifs ci-haut, les avances qui me sont dues par Superior Window Co. Ltd. me seront remboursées:	\$ 56,869
somme totale que je devrai recevoir par chèque visé	\$650,000

Lors de la clôture de cette transaction, je conviens d'acheter de La Maison Bienvenu Limitée et de payer par chèque visé, 12,500 actions de Corporation d'Expansion Financière un prix de \$20.00 chacune, soit \$250,000.

Je conviens de garder mon poste à la tête de Superior Window Co. Ltd. et en qualité de Président de cette société pour une période d'au moins cinq ans à des conditions de rémunération à déterminer.

Il est entendu que toutes les opérations ci-haut décrites se feront sur une base comptant, simultanément et indivisiblement.

Votre tout dévoué,
(S) C. E. St-Germain

The question in issue is whether the amounts of \$2,596.55, \$20,963.28 and \$48,108.60, totalling \$71,668.43, the cost of the improvements and additions to the leased property,

1969
SAINT-
GERMAIN
v.
MINISTER OF
NATIONAL
REVENUE
Abbott J.

constituted a benefit to the appellant during the years in question within the provisions of s. 8(1) of the *Income Tax Act*. That section reads

- 8(1) Where, in a taxation year,
- (a) a payment has been made by a corporation to a shareholder otherwise than pursuant to a *bona fide* business transaction,
 - (b) funds or property of a corporation have been appropriated in any manner whatsoever to, or for the benefit of, a shareholder, or
 - (c) a benefit or advantage has been conferred on a shareholder by a corporation,
- otherwise than
- (i) on the reduction of capital, the redemption of shares or the winding-up, discontinuance or reorganization of its business,
 - (ii) by payment of a stock dividend, or
 - (iii) by conferring on all holders of common shares in the capital of the corporation a right to buy additional common shares therein,
- the amount or value thereof shall be included in computing the income of the shareholder for the year.

The Tax Appeal Board held that the cost of the improvements and additions to the leased property did constitute a benefit to the appellant under the said section, and that finding was confirmed by the Exchequer Court².

At the hearing before us, counsel for respondent was informed that, if the improvements and additions to the property belonged to the appellant as owner, from the time they were effected, the Court was satisfied that s. 8(1) does apply and that we did not need to hear him on that point.

It is clear to me that, from the very outset, it was never contemplated that these improvements and additions would be removed on the termination of the lease; with the exception of the shed, they were an integral part of, and permanent improvements and additions to, the existing buildings.

Under art. 413 and following of the *Civil Code*, additions and improvements of this kind are presumed to have become the property of the owner of the immovable by accession. While this presumption can be rebutted either expressly or tacitly, I can find nothing in the circumstances of this case which would justify holding that such legal presumption had been rebutted. On the contrary, the letter

² [1968] 2 Ex. C.R. 430, [1968] C.T.C. 148, 68 D.T.C. 5105.

of August 3, 1962 and the terms of the deed of sale of the immovable property indicate clearly that appellant intended to convey and did convey the whole of the immovable, including the buildings in question. The mere fact that the cost of the improvements and additions had been paid for by a company controlled by appellant, and appear to have been carried as an asset in its books, is not sufficient to rebut the presumption to which I have referred.

1969
 SAINT-GERMAIN
 v.
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 —
 Abbott J.
 —

Appellant contended that the improvements and additions in issue here belonged to him in virtue of art. 1640 of the *Civil Code* which reads

The lessee has a right to remove, before the expiration of the lease, the improvements and additions which he has made to the thing leased, provided he leaves it in the state in which he has received it; nevertheless if the improvements or additions be incorporated with the thing leased, with nails, lime, or cement, the lessor may retain them on paying the value.

I am unable to agree with that submission.

As I have stated, the lease, given by appellant to the company controlled by him, was a verbal one and on a month to month basis. The extensive additions and improvements made to the leased premises were of a permanent character, were integrated with the existing buildings and could not be removed with any conceivable economic advantage to the tenant. It was never contemplated that they would be removed. In these circumstances, in my opinion, art. 1640 C.C. can have no application.

I would dismiss the appeal with costs.

LE JUGE PIGEON (*dissident*):—Les faits sont relatés par mon collègue le juge Abbott. Comme lui, je ne doute pas que si les améliorations faites par la compagnie Superior Window Co. Ltd. sont devenues la propriété de l'appelant à compter du jour où elles ont été effectuées, il en est résulté pour lui un bénéfice donnant lieu à l'application du para. 1 de l'art. 8 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Dans le cas présent, il est admis que la compagnie était locataire de l'immeuble de l'appelant en vertu d'un bail verbal. En l'absence de preuve d'une stipulation contraire les droits de la locataire à l'égard des améliorations se trouvaient donc définis par l'article 1640 C.C.

1640. Le locataire a droit d'enlever, avant l'expiration du bail, les améliorations et additions qu'il a faites à la chose louée, pourvu

1969

SAINT-
GERMAIN

v.

MINISTER OF
NATIONAL
REVENUELe juge
Pigeon

qu'il la laisse dans l'état dans lequel il l'a reçue; néanmoins si ces améliorations et additions sont attachées à la chose louée, par clous, mortier ou ciment, le locateur peut les retenir en en payant la valeur.

Il importe de souligner que cet article du code québécois est une règle spéciale que l'on ne trouve pas dans le Code Napoléon. Cette règle spéciale est indubitablement du droit supplétif c'est-à-dire qu'elle constitue une condition de tout bail en l'absence de stipulation particulière. Je ne vois pas comment on peut douter qu'elle ait exactement le même effet que si elle était transcrite textuellement dans un bail écrit entre le propriétaire et la locataire. Si cela avait été fait, comment pourrait-on croire que l'on ait voulu que les améliorations faites par la compagnie à ses frais ne lui appartiennent pas alors qu'elle avait le droit de les enlever et que le propriétaire ne pouvait les retenir qu'en en payant la valeur?

Ce n'est pas tout. Ces améliorations ont été inscrites à l'actif de la compagnie dans ses livres et dans son bilan et c'est elle, et non pas l'appelant, qui a réclamé l'allocation du coût capital. Je ne vois pas au nom de quel principe on pourrait soutenir que ces faits sont sans importance et qu'il n'y a pas lieu d'en tenir compte. Ce n'est sûrement pas parce que l'appelant était pour ainsi dire l'unique actionnaire et le principal administrateur que l'on doit en venir à une telle conclusion. En effet, supposons qu'il eût vendu ses actions de la compagnie sans aliéner l'immeuble, les nouveaux actionnaires n'auraient-ils pas été en droit de lui dire: «Vous avez vous-même reconnu que la compagnie avait les droits prévus à l'article 1640 puisque comme son administrateur vous avez approuvé des registres et un bilan où les améliorations sont inscrites comme lui appartenant. Comment pouvez-vous prétendre qu'elles sont votre propriété?» En l'absence d'une disposition spéciale de la loi ou d'une fraude, la constitution en corporation d'une compagnie donne naissance à une personne morale dont les droits sont entièrement distincts de ceux du principal actionnaire et cela est vrai aussi bien envers le fisc qu'envers les individus.

On nous a cité à l'audition ce que dit Mignault au volume 7, page 324:

Quant aux améliorations et additions qui ne peuvent être enlevées sans dégrader le fonds, telles que les peintures sur les bois, murs ou plafonds, elles doivent rester, sans indemnité, au propriétaire. Il en

est de même des améliorations qui ne peuvent être enlevées par le locataire avec avantage pour lui-même, telles que les papiers de tenture et autres embellissements de ce genre (arg. de l'art. 417, dernier alinéa).

1969
 SAINT-
 GERMAIN
 v.

MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE

Le juge
 Pigeon

Il est clair que l'exception ne vise que des améliorations du genre de celles que l'auteur énumère: peinture, papier peint. On ne saurait l'appliquer à des constructions nouvelles à charpente d'acier. Par ailleurs, il importe de souligner que dans une note au bas de la page 501 du volume 2, le même auteur exprime l'avis que l'art. 1640 est la seule règle à suivre dans le cas des améliorations faites par un locataire et il le considère comme dérogeant à la règle générale de l'accession et ayant pour effet de reconnaître au locataire le droit de propriété sur les améliorations faites par lui. En effet, il qualifie «d'achat par le propriétaire», l'exercice du droit de les retenir en en payant la valeur.

Citons, à titre de comparaison, l'article 1640 qui règle la question des améliorations faites par le locataire et de l'indemnité qui peut en être due par le bailleur. Cette disposition n'existe pas au code Napoléon.

(Texte de l'article)

Remarquons que le locataire n'est pas traité comme le possesseur de mauvaise foi ni encore comme le possesseur de bonne foi, en vertu de l'art. 417. Ainsi, il a le droit absolu d'enlever, sauf, lorsque les améliorations sont attachées à la chose louée par clous, mortier ou ciment, le droit du propriétaire de garder les améliorations en en payant, non le coût, ni la plus-value procurée au fond, mais la valeur laquelle, bien entendu, doit s'estimer au moment de l'achat de ces améliorations. Il est permis de croire que cet achat des améliorations par le propriétaire les immobiliserait, bien qu'elles n'aient pas été placées par lui, car cet achat renferme certainement une destination.

La jurisprudence des tribunaux du Québec est conforme à l'opinion de Mignault.

Je crois devoir ajouter que lorsque l'appelant a négocié simultanément la vente de l'immeuble et de ses actions dans la compagnie sa convention avec l'acquéreur de l'entreprise comportait la stipulation suivante:

2. Le vendeur représente et garantit:

* * *

- e) que la situation financière de la compagnie, au 30 juin 1962, est telle que montrée sur le bilan de cette date qui est annexé aux présentes et dans les livres de la compagnie . . .

Comme on l'a vu, les améliorations dont il s'agit figuraient au bilan et dans les livres comme propriété de la compagnie. Vu cette stipulation, il ne me paraît pas qu'il y ait lieu

1969

SAINT-
GERMAIN
v.MINISTER OF
NATIONAL
REVENUELe juge
Pigeon

d'attacher beaucoup d'importance au fait que l'acte de vente de l'immeuble signé en exécution de cette convention comporte suivant la formule habituelle la cession de l'immeuble «avec bâtisses dessus érigées...et toutes dépenses y attachées». Rien n'indique qu'on ait entendu exécuter la convention d'achat de l'immeuble et des actions autrement qu'elle avait été originairement conclue. D'ailleurs, l'acte notarié de vente de l'immeuble a été signé entre l'appelant et la compagnie. Il me semble tout à fait impossible d'interpréter ce document comme comportant une vente à la compagnie d'améliorations qui lui appartenaient déjà selon un droit découlant de l'art. 1640 C.C. et reconnu par les écritures comptables et les bilans par lesquels les deux parties étaient liées.

De la part de l'intimé on a fait état à l'audition de l'écart important entre le prix d'acquisition de l'immeuble par l'appelant en 1953 et celui de revente à la compagnie en 1962. A ce sujet, il faut faire observer que la cotisation de l'appelant n'est pas fondée sur la prétention que la compagnie lui a conféré un bénéfice en faisant cette opération et par conséquent, il n'y a pas de preuve démontrant que le prix payé en 1962 excède ce qu'était alors la valeur marchande de l'immeuble qui a pu être acheté à prix d'aubaine environ dix ans auparavant. D'un autre côté, les états financiers démontrent que le prix payé pour les actions de la compagnie correspond à un bilan où les améliorations à l'immeuble figurent dans l'actif de la compagnie. Les cotisations contestées reposent uniquement sur la prétention que l'appelant est devenu propriétaire des améliorations au moment où elles ont été effectuées. C'est pourquoi la seule question à juger est celle que formule mon collègue le juge Abbott.

Pour ces raisons, j'infirm后会 le jugement de la Cour de l'Échiquier et celui de la Commission d'Appel d'Impôt sur le Revenu avec dépens des deux Cours contre l'intimé et j'ordonnerais que les cotisations faisant l'objet de l'appel soient révisées suivant les conclusions ci-dessus formulées.

Appeal dismissed with costs, PIGEON J. dissenting.

Solicitors for the appellant: Stikeman, Elliott, Tamaki, Mercier & Robb, Montreal.

Solicitor for the respondent: D. S. Maxwell, Ottawa.