

T-759-75

T-759-75

Lyle A. Meredith (Plaintiff)**Lyle A. Meredith (Demandeur)**

v.

c.

The Queen (Defendant)**La Reine (Défenderesse)**

Trial Division, Cattanach J.—North Bay, September 12; Ottawa, October 10, 1975.

Division de première instance, le juge Cattanach—North Bay, le 12 septembre; Ottawa, le 10 octobre 1975.

Income tax—Deductions—Plaintiff discontinuing business—Maintaining property in order to keep it marketable—Selling property in 1971—Minister disallowing deductions—Whether expenditures incurred to produce income—Whether made on account of capital—Whether personal and living expenses—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 11(1)(c)(i), 12(1)(a), (b), (h), 20(6)(a) and 139(1)(ae)(i).

Impôt sur le revenu—Déductions—Le demandeur met un terme à son entreprise—Il entretient la propriété pour en faciliter la vente—Il vend la propriété en 1971—Le Ministre rejette les déductions—S'agit-il de dépenses engagées en vue de produire un revenu?—S'agit-il de dépenses à compte de capital?—S'agit-il de frais personnels et de frais de subsistance?—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 11(1)c(i), 12(1)a, b, h, 20(6)a et 139(1)ae(i).

In late 1968, plaintiff's fishing ponds operation ceased to be profitable; from 1967 no income was produced. In 1967 and 1968, the property may have been informally leased. However, from 1969 on, plaintiff endeavoured to dispose of the property, maintaining it only so as to render it saleable. It was sold in 1971. The Minister disallowed deductions claimed for 1969, 1970 and 1971, maintaining that (1) plaintiff did not expend the sums to gain or produce income, and deduction is prohibited under section 12(1)(a); (2) plaintiff expended amounts to maintain property in marketable condition, thereby obtaining a capital gain, and amounts are therefore not deductible under section 12(1)(b); and (3) expenditures were personal or living expenses in that they were expenses of a non-business property in accordance with sections 12(1)(h) and 139(1)(ae)(i).

A la fin de 1968, les lacs de pêche du demandeur ont cessé d'être une entreprise rentable; à partir de 1967, l'entreprise ne produisit pas le moindre revenu. En 1967 et 1968, il est possible que la propriété ait été louée en vertu d'ententes sans formalités. Cependant à partir de 1969 le demandeur a tenté de vendre la propriété, ne l'entretenant que pour en faciliter la vente. Elle a été vendue en 1971. Le Ministre a rejeté les demandes de déduction faites pour les années d'imposition 1969, 1970 et 1971, affirmant que (1) le demandeur n'a pas déboursé les sommes en vue de gagner ou de produire un revenu, et l'article 12(1)a interdit les déductions; (2) le demandeur a dépensé les montants afin d'entretenir la propriété de sorte qu'il puisse la vendre, réalisant un gain en capital et, ainsi, les sommes ne sont pas déductibles conformément à l'article 12(1)b; et (3) les dépenses étaient des frais personnels ou frais de subsistance parce qu'il s'agissait, aux termes des articles 12(1)h et 139(1)ae(i), de dépenses inhérentes à une propriété non commerciale.

Held, dismissing the appeal, there was, for the 1969 taxation year, a change in use of the property. The business was abandoned. While deductions claimed are usual business related expenses, and as such, legitimate deductions, no business was being carried on. The claim for depreciation is precluded by section 20(6)(a). Nor are claims for maintenance, taxes, hydro and insurance proper deductions if not expended in the operation of a business, or the production of income. Under section 11(1)(c), deduction of interest is also precluded. The only business that might be implied would be the selling of the property, in which case, expenses would be deductible, but the gain would be taxable as income. The property, however, was acquired as a capital asset with no alternative intention. The category of the asset did not change, and it did not become inventory.

Arrêt: l'appel est rejeté; pendant l'année d'imposition 1969 on a changé l'usage de la propriété. On avait abandonné l'entreprise. Bien que les déductions réclamées soient des dépenses normales inhérentes à l'exploitation d'une entreprise et qu'à ce titre, elles soient admissibles, on n'exploitait pas une entreprise. La réclamation à titre d'amortissement n'est pas admissible en vertu de l'article 20(6)a. Les demandes faites à titre d'entretien de la propriété, d'impôts fonciers, de frais d'électricité et d'assurance ne sont pas déductibles si elles n'ont pas été occasionnées par l'exploitation d'une entreprise ni si la propriété elle-même n'est pas utilisée aux fins d'en tirer un revenu. En vertu de l'article 11(1)c, la déduction de l'intérêt n'est pas admissible. Il ne pouvait s'agir que d'une entreprise consistant à vendre la propriété; dans ce cas, les dépenses seraient déductibles, mais le bénéfice serait imposable à titre de revenu. La propriété a été achetée en tant qu'actif immobilisé, sans intention secondaire. L'actif immobilisé n'a pas changé de catégorie et n'est pas passé au stock.

Moluch v. M.N.R. [1967] 2 Ex. C. R. 158, considered.

Arrêt examiné: Moluch c. M.R.N. [1967] 2 R.C.É. 158.

INCOME tax appeal.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

L. A. Meredith for plaintiff.
C. H. Fryers for defendant.

SOLICITORS:

L. A. Meredith, Monetville, Ontario, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

CATTANACH J.: These are appeals from the assessments to income tax by the Minister of National Revenue whereby the Minister disallowed claims for deductions from income made by the plaintiff in his 1969, 1970 and 1971 taxation years in the respective amounts of \$2,112.68, \$1,991.01 and \$1,556.87.

In 1963 or thereabouts the plaintiff conceived the idea of operating fishing ponds in the immediate vicinity of Tilbury, Ontario, no doubt inspired by discussions with Mr. Wayne Taylor and from his observations of a similar operation in the United States of America. The concept of a fishing pond is comparatively simple. Natural or created depressions in the land are filled with water, thereby resulting in a pond or small lake, the pond is then stocked with fish caught elsewhere (they do not reproduce in the pond), pumping facilities are installed to change the water to sustain the fish, then customers are invited to catch the fish for a fee. It is closely akin to fishing in a barrel or like a fish pond at a church bazaar where for a fee a prize of doubtful value is obtained.

As I have said the plaintiff had seen these fish ponds in operation in Indiana and Ohio possibly with some success. The fish to stock those ponds were obtained from Lake St. Clair, the shores of which lake were a few scant miles from Tilbury. The plaintiff had seen fish being caught and transported in tank trucks to the fish ponds in the United States.

The plaintiff was active in business. He had operated an automobile dealership from 1940 to

AVOCATS:

L. A. Meredith pour le demandeur.
C. H. Fryers pour la défenderesse.

a PROCUREURS:

L. A. Meredith, Monetville (Ontario) pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE CATTANACH: Il s'agit d'appels des cotisations d'impôt établies par le ministre du Revenu national selon lesquelles il a rejeté les demandes de déduction faites par le demandeur pour ses années d'imposition 1969, 1970 et 1971 se chiffrant respectivement à \$2,112.68, \$1,991.01 et \$1,556.87.

En 1963 ou vers cette date, le demandeur a conçu l'idée d'exploiter des viviers aux environs immédiats de Tilbury (Ontario), sans doute inspiré par des entretiens avec Wayne Taylor et par la connaissance qu'il avait d'exploitations semblables aux États-Unis. Un vivier est d'une conception relativement simple. Des dépressions de terrain, naturelles ou artificielles, sont remplies d'eau, ce qui produit un étang ou un petit lac; on peuple alors l'étang de poissons pris ailleurs (car ces derniers ne se reproduisent pas dans un étang), on installe des pompes afin de changer l'eau essentielle aux poissons, et alors on invite des clients à pêcher moyennant une redevance. Cela ressemble beaucoup à la pêche dans un baril ou dans un vivier à un bazar au profit d'une église, où, moyennant une redevance, on obtient un prix d'une valeur douteuse.

Comme je l'ai dit, le demandeur avait vu ces viviers exploités en Indiana et en Ohio non sans un certain succès. Les poissons de ces étangs venaient du lac Sainte-Claire, dont les rives n'étaient qu'à quelques milles de Tilbury. Le demandeur avait eu connaissance qu'on attrapait et transportait des poissons dans des camions-réservoirs aux viviers américains.

Le demandeur était un homme d'affaires actif. De 1940 à 1956 il avait été concessionnaire de

1956. In 1952 he acquired the Tilbury Hotel which became the principal source of his income.

Wayne Taylor was a young married man who had experience in operating a private fishing lodge as a recreational facility for a steel company. Accordingly the plaintiff and Taylor formed a partnership under the firm name and style of Tilbury Fishing Lakes. The plaintiff furnished the capital and Taylor furnished the experience to exploit the idea of a fishing pond in Canada.

A 10-acre parcel of land, at the juncture of highways No. 401 and No. 2, just outside Tilbury, was acquired from a farmer at a cost of \$3,000. There was a large hole on the property to form the nucleus of a fishing pond. Apparently the plaintiff was encouraged in this endeavour by the provincial departments of Lands and Forests, Highways and Tourism, all three of which seemed anxious to have this business started in Canada.

The plaintiff acquired an additional 12 odd acres, abutting the 10 acres previously acquired, from the Department of Highways at a public auction, making a total of 22 acres.

Three fishing ponds were constructed, each about one acre in size. A well was drilled to furnish water. A pump was installed and a building constructed to house the pump. Another building was constructed to accommodate a small restaurant and wash rooms. Scales, a butcher's ice box, a refrigerator and racks for fishing equipment were supplied for use of customers. Three large holding tanks for the fish were constructed. Bait and fishing tackle were kept for sale. Picnic tables and outdoor fireplaces were constructed on the property. Electricity was brought to the premises and poles erected for outdoor lighting so fishing could be done at night.

If my recollection of the evidence is correct, an amount of approximately \$22,500 was expended by the plaintiff to acquire and improve the property. To finance this the plaintiff borrowed \$18,000 from a bank.

The partnership obtained two seine net licences, one of 300 yards and the second of 100 yards, to catch fish in Lake St. Clair with which to stock the

marques d'automobiles. En 1952, il a acheté l'hôtel Tilbury, qui est devenu sa principale source de revenu.

Wayne Taylor était un jeune marié, rompu à l'exploitation d'un club de pêche privé servant au délassement des employés d'une aciérie. En conséquence, le demandeur et Taylor se sont associés sous la raison sociale de Tilbury Fishing Lakes. Le demandeur a apporté le capital et Taylor l'expérience nécessaire à la réalisation d'un vivier au Canada.

Moyennant la somme de \$3,000, ils ont acheté à un fermier un terrain de 10 acres, au carrefour des routes 401 et 2, à la sortie de Tilbury. Le terrain comportait une large cavité qui devait servir de point de départ au vivier. Apparemment, le demandeur a été encouragé dans la poursuite de son entreprise par les ministères provinciaux des Terres et Forêts, de la Voirie et du Tourisme, qui semblaient tous trois désireux de voir cette entreprise se développer au Canada.

A une vente publique, le demandeur a acquis du ministère de la Voirie douze acres additionnels contigus aux dix acres qu'il avait achetés antérieurement, ce qui portait le total à 22 acres.

On a construit trois viviers d'environ un acre chacun et creusé un puits devant fournir l'eau. On a installé une pompe et construit un bâtiment pour l'abriter ainsi qu'un autre édifice comportant un petit restaurant et des toilettes. Une balance, une armoire frigorifique, un réfrigérateur et un râtelier à attirail de pêche furent mis à l'usage des clients. On a construit trois grandes boutiques. On vendait des appâts et des articles de pêche et on a placé sur la propriété des tables à pique-nique et des foyers extérieurs. Les bâtiments furent électrifiés et le nécessaire fut fait pour que les clients puissent pêcher la nuit.

Si je me souviens bien des témoignages, le demandeur a dépensé environ \$22,500 pour acheter et améliorer la propriété. Il a emprunté \$18,000 à la banque afin de financer cette opération.

La société obtint deux permis de pêche au filet, le premier filet mesurant 300 verges et le second 100 verges, afin d'attraper dans le lac Sainte-

pond and additional fish were bought from fishermen on that lake.

Tilbury Fishing Lakes began its operation for the summer season of 1963 with limited success, the customers for the most part being weekend visitors. The customers were expected from the large metropolitan population of Detroit, Michigan, some 42 miles distant. Advertising was minimal, mostly by word of mouth, with some free advertising in the local press and an article in a Detroit newspaper by the editor who was a friend of the plaintiff. The principal advertisement was a large billboard facing highway No. 2, the legend reading "FISH FOR \$3.00 NO LICENCE REQUIRED". The plaintiff repeatedly emphasized that the fact there was no requirement for a fishing licence was the most important element to the success of the enterprise.

In 1965 the provincial government made it mandatory that a fishing licence was required and this despite numerous representations by the plaintiff to the appropriate government officials. In the plaintiff's view, this governmental action was directed specifically at Tilbury Fishing Lakes and he repeated, in evidence, that this action sounded the death knell of the enterprise.

The operation was met with a series of misfortunes from its inception.

In 1966 Mr. Taylor was killed in an automobile accident leaving a widow and small children. To relieve the widow in these tragic circumstances, the plaintiff assumed full ownership of the partnership enterprise and sole responsibility for its obligations, but the plaintiff, who was advancing in years and looking forward to a life of retirement, had no intention whatsoever of attempting to operate the fishing pond himself.

In view of the governmental action in making fishing licences mandatory the billboard advertising the premises was removed, not only because fishing licences were required but also because the sign had been defaced by racial slurs painted in red upon it. Obviously some of the local residents resented and resisted the customers attracted by the fishing pond.

Claire des poissons destinés à alimenter le vivier, et elle acheta d'autres poissons de ce lac à des pêcheurs.

a Tilbury Fishing Lakes entra en activité pour la saison estivale de 1963 et connut un succès modéré, la plupart des clients venant en fin de semaine. On s'attendait à recevoir des clients de la région métropolitaine de Détroit (Michigan), située à environ 42 milles. On fit peu de publicité, se fiant au téléphone arabe, aux quelques annonces gratuites parues dans les journaux de l'endroit et à un article publié dans un journal de Détroit par le rédacteur en chef, qui était un ami du demandeur. *b* La principale réclame consistait en une affiche faisant face à la route n° 2 sur laquelle on lisait: «PÊCHEZ POUR SEULEMENT \$3.00. AUCUN PERMIS N'EST REQUIS.» Le demandeur a souligné à maintes reprises que le fait qu'aucun permis de *c* pêche n'était nécessaire constituait l'élément le plus important au succès de l'entreprise. *d*

e En 1965, le gouvernement provincial rendit obligatoire l'obtention d'un permis de pêche en dépit des nombreuses démarches que fit le demandeur auprès des fonctionnaires provinciaux appropriés. Selon le demandeur, cette mesure gouvernementale avait pour cible la Tilbury Fishing Lakes et il a répété dans son témoignage que cette disposition *f* avait sonné le glas de son entreprise.

Celle-ci a été poursuivie par la malchance dès le début.

g En 1966, Taylor a été tué dans un accident d'automobile, laissant une veuve et de jeunes enfants. Afin de venir en aide à M^{me} Taylor dans ces tragiques circonstances, le demandeur a pris la direction de toute l'entreprise et en a assumé l'entière responsabilité; mais comme ce dernier vieillissait et aspirait à la retraite, il n'avait pas l'intention d'exploiter lui-même le vivier. *h*

i Vu la décision gouvernementale rendant obligatoire l'obtention d'un permis de pêche, on enleva l'affiche annonçant le vivier, non seulement parce qu'il fallait un permis de pêche mais également parce qu'on y avait écrit en rouge des insultes racistes. Il est évident que certaines personnes de l'endroit étaient irritées par la présence des clients qu'attirait le vivier et s'y opposaient. *j*

The plaintiff indicated that it cost \$1,700 to provide the service for a customer if licences were required and the return per customer was \$1,000.

In 1967 the plaintiff entered into an informal verbal arrangement with an employee of the hotel to operate the lakes. He did so in the forlorn hope of realizing some return to meet the interest on the bank loan and property taxes. The essence of the arrangement was that the employee should attempt to operate the lakes, take a reasonable wage for himself and any balance would be divided between the employee and the plaintiff.

The employee attempted the operation for about 6 weeks and gave up. The plaintiff candidly admitted he didn't think the employee would make a go of it and that if he did he would need to be a magician to do so.

In 1967 the plaintiff sought to sell the property to a group from Detroit and to the Department of Highways, both of whom had expressed some interest in the property but those overtures came to nought. In 1968 the plaintiff sold the Tilbury Hotel and began his retirement. He travelled extensively in Europe and elsewhere.

In that year the plaintiff also entered into a similar arrangement, as he had done with an employee in 1967, with another person with the same results. And in 1968 the plaintiff listed the property with a real estate agent with instructions to get rid of it by any means, that is by sale or lease, with the full knowledge that no one was likely to buy the property for fishing. He also acknowledged that as for the operation of a fishing business the business was a lost cause, that the only possible use the property could be put to was a trailer camp, but that he, because he had retired, had no intention whatsoever of embarking upon that business with the attendant expense of installing the necessary facilities to convert the property to a trailer camp.

While in 1965 the death knell to the business had been sounded by the action of the provincial

Le demandeur a indiqué que ses frais s'élevaient à \$1,700 par client lorsqu'un permis était exigé et les recettes se chiffraient à \$1,000 par client.

^a En 1967, le demandeur a conclu un accord verbal avec un employé de l'hôtel afin qu'il exploite les lacs. Il agit ainsi dans une tentative désespérée pour réaliser un profit lui permettant de payer l'intérêt sur le prêt bancaire et ses impôts fonciers. Suivant l'accord, l'employé devait tenter d'exploiter les lacs, prendre un salaire raisonnable et le reste devait être partagé entre ce dernier et le demandeur.

^b L'employé tenta d'exploiter l'entreprise pendant environ 6 semaines avant d'y renoncer. Le demandeur a admis franchement qu'il ne s'attendait pas à ce que l'employé réussisse car il aurait fallu être un magicien pour y arriver.

^c En 1967, le demandeur a tenté de vendre sa propriété à un groupement de Détroit et au ministère de la Voirie, tous deux ayant témoigné un certain intérêt dans la propriété, mais ces ouvertures n'aboutirent à rien. En 1968, le demandeur a vendu l'hôtel Tilbury et a pris sa retraite. Il a voyagé considérablement, en Europe et ailleurs.

^d En 1968, le demandeur a aussi conclu avec une autre personne un accord semblable à celui qu'il avait traité avec un employé en 1967, obtenant les mêmes résultats. Et en 1968, le demandeur s'en remit à une agence immobilière aux fins de vendre la propriété, donnant instruction de s'en débarrasser de quelque façon que ce soit, par la vente ou la location, sachant fort bien qu'il était peu probable qu'on achetât la propriété afin d'y pêcher. Il a aussi reconnu que son entreprise, en tant que club de pêche, était un fiasco et que le seul emploi qu'on pouvait en tirer était d'en faire un parc pour caravanes; mais il a ajouté que, vu sa retraite, il n'avait pas l'intention de se lancer dans cette entreprise, qui comportait en outre l'obligation onéreuse de faire le nécessaire afin de transformer la propriété en parc pour caravanes.

^e Bien qu'en 1965, la mesure du gouvernement provincial imposant aux clients du demandeur

government in requiring fishing licences by the plaintiff's customers, the death blow was administered in 1969. Lake St. Clair, the source of the fish to stock the fishing lakes, was found to be polluted with mercury. The provincial government banned all taking of fish from Lake St. Clair. What the plaintiff termed a "mercury scare" was apparently well founded because the ban has not been lifted and persists to this day and all indications are that it is inevitable that the ban will be maintained.

The plaintiff was frank to admit that from 1969 forward the fishing lakes "as a business matter was a lost cause".

In 1969 the plaintiff engaged a neighbour to the fishing lakes to cut the grass with a tractor, eradicate the weeds and generally look after the routine maintenance of the property and prevent vandalism. This was done to keep the property from becoming run down to facilitate a sale.

The plaintiff conceded, without equivocation, that his only possible hope for the sale of the property was to a purchaser who would use the property as a trailer camp and, as I have previously mentioned, the plaintiff had no intention of engaging in that business himself. The land could not be farmed, it was low lying marsh land, municipal regulations and zoning prohibited its use as a housing, industrial or resort development. Swimming in the lakes was not feasible.

The plaintiff in his returns of income for his 1969, 1970 and 1971 taxation years claimed deductions from income of the following amounts:

	<u>1969</u>	<u>1970</u>	<u>1971</u>
Interest on Bank loan	\$568.00	\$575.00	\$431.00
Property taxes	319.84	360.50	269.01
Equipment maintenance	118.00	121.21	91.75
Yard maintenance and weed control	245.00	228.00	244.00
Licence	40.00		
Crane rental	20.00		
Hydro	55.27	44.90	34.60
Insurance	170.80	170.80	170.80
Depreciation	575.77	490.60	315.71
	<u>\$2,112.68</u>	<u>\$1,991.01</u>	<u>\$1,556.87</u>

l'obtention de permis de pêche ait sonné le glas de l'entreprise, le coup de grâce lui fut porté en 1969. Le lac Sainte-Claire, d'où provenaient les poissons alimentant les lacs de pêche, se révéla pollué par le mercure. Le gouvernement provincial y interdit toute pêche. Ce que le demandeur a qualifié de «panique causée par le mercure» était apparemment fondé parce que l'interdiction n'a pas été levée et subsiste aujourd'hui, et tout porte à croire que son maintien est inévitable.

Le demandeur a admis franchement que depuis 1969 les lacs de pêche [TRADUCTION] «en tant qu'entreprise commerciale, étaient une cause perdue».

En 1969, le demandeur a engagé un voisin des lacs de pêche pour tondre le gazon avec un tracteur, arracher les mauvaises herbes et d'une façon générale, voir à l'entretien routinier de la propriété et empêcher le vandalisme. Ceci fut fait dans le but d'empêcher la propriété de se détériorer et d'en faciliter la vente.

Le demandeur a admis sans équivoque que son seul espoir était de vendre la propriété à un acheteur qui la transformerait en parc caravanier et, comme je l'ai déjà dit, le demandeur n'avait aucune intention de se lancer lui-même dans cette affaire. Le terrain, enfoncé et marécageux, était impropre à l'agriculture; des règlements municipaux et relatifs au zonage en prohibaient l'usage à des fins résidentielles, industrielles ou de villégiature. Il était impossible de nager dans les lacs.

Le demandeur, dans ses déclarations d'impôt pour ses années d'imposition 1969, 1970 et 1971 a réclamé à titre de déductions les montants suivants:

	<u>1969</u>	<u>1970</u>	<u>1971</u>
Intérêt sur prêt bancaire	\$568.00	\$575.00	\$431.00
Impôts fonciers	319.84	360.50	269.01
Entretien des installations	118.00	121.21	91.75
Entretien des lieux et destruction des mauvaises herbes	245.00	228.00	244.00
Permis	40.00		
Location d'une grue	20.00		
Électricité	55.27	44.90	34.60
Assurance	170.80	170.80	170.80
Amortissement	575.77	490.60	315.71
	<u>\$2,112.68</u>	<u>\$1,991.01</u>	<u>\$1,556.87</u>

From 1967 forward there was no income whatsoever from the business but in 1967 and 1968 the Minister allowed as deductions from the plaintiff's income like expenditures to those listed above for the next three ensuing years. This was done because in those years the property may have been leased under the very informal arrangements described above with the persons also mentioned above. However the Minister disallowed the deductions claimed by the plaintiff as have been listed in the plaintiff's subsequent taxation years.

In October 1971 the plaintiff sold the property to a purchaser for use as a trailer camp for \$38,000, thereby realizing a gain in the approximate amount of \$15,500. This the Minister did not seek to tax in the plaintiff's 1971 taxation year having considered the gain to have been realized on the sale of a capital asset, the plaintiff having considered it expedient to sell.

In assessing the plaintiff as he did by disallowing the deductions listed above and claimed by the plaintiff as such the Minister did so on the following assumptions:

- (1) the expenditures were not made or incurred for the purpose of gaining or producing income;
- (2) the expenditures were expended or incurred on account of capital; and
- (3) the expenditures were personal or living expenses.

The onus of demolishing these assumptions falls on the plaintiff.

The contentions on behalf of the Minister may be summarized as follows:

1. The plaintiff did not expend the sums in his 1969, 1970 and 1971 taxation years for the purpose of gaining or producing income either from a business or property and accordingly is prohibited from claiming those sums as deductions by virtue of section 12(1)(a) of the *Income Tax Act* which reads:

A partir de 1967, l'entreprise ne produisit pas le moindre revenu mais en 1967 et 1968 le Ministre a admis à titre de déductions du revenu du demandeur des dépenses de même nature que celles énumérées plus haut pour les trois années suivantes. Il le fit parce que pendant ces années, il est possible que la propriété ait été louée aux personnes susmentionnées en vertu des ententes sans formalités décrites plus haut. Cependant, le Ministre a rejeté les déductions qu'a réclamées le demandeur ainsi qu'elles figurent dans ses années d'imposition subséquentes.

En octobre 1971, le demandeur a vendu \$38,000 sa propriété à un acheteur pour servir de parc caravanier, réalisant ainsi un profit d'environ \$15,500. Le Ministre n'a pas tenté d'imposer ce profit pendant l'année d'imposition 1971 du défendeur, ayant considéré qu'il provenait de la vente d'un actif immobilisé, cette transaction arrangeant le demandeur.

Le Ministre, en établissant les cotisations d'impôt du demandeur, a rejeté les déductions que réclamait ce dernier en se fondant sur les prétentions suivantes:

- (1) les sommes n'ont pas été déboursées ou dépensées en vue de gagner ou de produire un revenu;
- (2) les sommes ont été déboursées ou dépensées à compte de capital; et
- (3) les sommes ont été déboursées à titre de frais personnels ou de frais de subsistance.

Il incombe au demandeur de repousser ces affirmations.

On peut résumer comme suit les prétentions avancées au nom du Ministre:

1. Le demandeur n'a pas déboursé les sommes au cours de ses années d'imposition 1969, 1970 et 1971 aux fins de gagner ou de produire un revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien et en conséquence il ne peut réclamer ces sommes à titre de déductions conformément à l'article 12(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui se lit ainsi:

12. (1) In computing income, no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from property or a business of the taxpayer,

2. The plaintiff expended the amounts in question for the purpose of maintaining the property in a condition to sell it thereby obtaining a capital gain and as such the amounts were incurred or expended on account of capital and are prohibited from being claimed as deductions by virtue of section 12(1)(b) of the *Income Tax Act* which reads:

12. (1) In computing income, no deduction shall be made in respect of

(b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part,

3. The expenditures were personal or living expenses in that they were expenses of property not maintained in connection with a business carried on for profit or with a reasonable expectation of profit in accordance with sections 12(1)(h) and 139(1)(ae)(i) of the *Income Tax Act* which sections read:

12. (1) In computing income, no deduction shall be made in respect of

(h) personal or living expenses of the taxpayer . . . [exception not applicable].

139. (1) In this Act

(ae) "personal or living expenses" include

(i) the expenses of properties maintained by any person for the use or benefit of the taxpayer . . . and not maintained in connection with a business carried on for profit or with a reasonable expectation of profit,

4. With respect to the claim for depreciation section 20(6)(a) of the *Income Tax Act* reads:

20. (6) For the purpose of this section and regulations made under paragraph (a) of subsection (1) of section 11, the following rules apply:

(a) where a taxpayer, having acquired property for the purpose of gaining or producing income therefrom or for the purpose of gaining or producing income from a business, has commenced at a later time to use it for some other purpose, he shall be deemed to have disposed of it at that later time at its fair market value at that time;

12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

a) d'une somme déboursée ou dépensée, sauf dans la mesure où elle l'a été par le contribuable en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable,

2. Le demandeur a dépensé les montants en question afin d'entretenir la propriété de sorte qu'il puisse la vendre, réalisant un gain en capital et, ainsi, les sommes ont été déboursées ou dépensées à compte de capital et ne peuvent être réclamées à titre de déductions conformément à l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui se lit comme suit:

12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

b) d'une somme déboursée, d'une perte ou d'un remplacement de capital, d'un paiement à compte de capital ou d'une allocation à l'égard de dépréciation, désuétude ou d'épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente Partie,

3. Les dépenses étaient des frais personnels ou frais de subsistance parce qu'il s'agissait de dépenses inhérentes à une propriété qui n'était pas entretenue relativement à une entreprise exploitée en vue d'un profit ou dans une expectative raisonnable de profit conformément aux articles 12(1)(h) et 139(1)(ae)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui se lisent comme suit:

12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

h) des frais personnels ou frais de subsistance du contribuable . . . [l'exception ne s'applique pas].

139. (1) Dans la présente loi,

ae) «frais personnels ou frais de subsistance» comprend

(i) les dépenses inhérentes aux propriétés entretenues par toute personne pour l'usage ou l'avantage du contribuable . . . et non entretenues relativement à une entreprise exploitée en vue d'un profit ou dans une expectative raisonnable de profit,

4. Quant à la réclamation à titre d'amortissement, l'article 20(6)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* se lit ainsi:

20. (6) Pour l'exécution du présent article et des règlements établis selon l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, les règles suivantes s'appliquent:

a) lorsqu'un contribuable, ayant acquis des biens dans le dessein d'en gagner ou d'en produire un revenu ou dans l'intention de gagner ou de produire du revenu d'une entreprise, a commencé à une date ultérieure à les utiliser pour d'autres fins, il est réputé les avoir aliénés à cette date ultérieure selon leur juste valeur marchande à cette même date;

The Minister contends that there was a change of use of the property, that the property was acquired for the purpose of producing income from the business of operating fishing lakes, that that business came to an end at the end of the 1968 taxation year, that the property was maintained for its sale, which is a change of use. The property was sold in October 1971 for \$38,000 and accordingly it is deemed to have been sold at the end of 1968 at its fair market value which I would assume to be \$38,000. That being so no depreciation is allowable on property deemed to have been sold at the end of the 1968 taxation year in the taxpayer's 1969, 1970 and 1971 taxation years.

5. With respect to the claims for the deduction of interest, section 11(1)(c)(i) provides:

11. (1) Notwithstanding paragraphs (a), (b) and (h) of subsection (1) of section 12, the following amounts may be deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year:

- (c) an amount paid in the year . . . pursuant to a legal obligation to pay interest on
 - (i) borrowed money used for the purpose of earning income from a business or property

These contentions on behalf of the Minister flow from the premise, accepted by him as the basis of his assumption, that in late 1968 and for the 1969 taxation year there was a change in the use of the property, that is to say, at that time the business of operating fishing lakes had come to an end and from that time forward the property was being maintained by the plaintiff for the sole purpose of keeping it in a condition to sell it.

On the facts as outlined, there is no question that the business of operating fishing lakes was definitely abandoned. All reasonable expectation of profit therefrom may well have ended in 1965 when the plaintiff stated that the death knell to the business was sounded by the provincial department responsible for such matters in requiring that fishing licences be obtained by the customers of the business to fish in those artificially created lakes, privately owned and stocked with fish. However, the plaintiff struggled on for a further three years against this adversity entertaining the hope that the business would survive. After his partner was killed in 1966, the plaintiff did not intend to

Le Ministre prétend qu'on a modifié l'usage de la propriété, qu'elle avait été achetée dans le but de tirer un revenu d'une entreprise exploitant des lacs de pêche, que l'entreprise a cessé ses activités à la fin de l'année d'imposition 1968, que la propriété a été entretenue en vue de sa vente, ce qui en modifiait l'usage. La propriété a été vendue en octobre 1971 pour la somme de \$38,000 et, en conséquence, elle est réputée avoir été vendue à la fin de 1968 pour sa juste valeur marchande, que je suppose être de \$38,000. Cela étant, aucun amortissement n'est admissible pour les années d'imposition 1969, 1970 et 1971 du contribuable relativement à une propriété réputée avoir été vendue à la fin de l'année d'imposition 1968.

5. En ce qui concerne les demandes quant à la déduction de l'intérêt, l'article 11(1)(c)(i) prévoit ce qui suit:

11. (1) Par dérogation aux alinéas a), b) et h) du paragraphe (1) de l'article 12, les montants suivants peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition:

- c) un montant payé dans l'année . . . aux termes d'une obligation juridique de payer des intérêts sur
 - (i) un montant d'argent emprunté et utilisé aux fins de gagner le revenu provenant d'une entreprise ou de biens

Ces allégations avancées au nom du Ministre découlent de la prémisse suivante, sur laquelle ce dernier fonde sa prétention, savoir, à la fin de 1968 et pendant l'année d'imposition 1969 on a changé l'usage de la propriété, c'est-à-dire qu'à cette époque la propriété avait cessé d'être exploitée en tant que lacs pour la pêche et le demandeur l'avait désormais entretenue à la seule fin de pouvoir la vendre.

D'après les faits tels qu'ils sont décrits, il est hors de doute qu'on avait abandonné l'entreprise d'exploitation des lacs en vue de la pêche. Toute expectation raisonnable d'en tirer profit peut s'être évaporée en 1965, lorsque le demandeur a déclaré que le ministère provincial responsable de ces questions a sonné le glas de l'entreprise en exigeant de ses clients l'obtention de permis pour pêcher dans ces lacs artificiels privés et empoisonnés. Cependant, espérant que son entreprise survivrait, le demandeur a poursuivi la lutte pendant trois ans. Après la mort accidentelle de son associé en 1966, le demandeur n'a pas cherché à exploiter lui-même l'entreprise mais il a essayé de le faire en

attempt to operate the business himself but he did attempt to carry on the business by entering into what may be termed leasing arrangements with two persons who would operate the fishing pond. These efforts were not successful but because these efforts were made the Minister allowed the deductions from income claimed by the plaintiff in his 1967 and 1968 taxation years.

In 1969, however, the ban on taking mercury polluted fish from Lake St. Clair, which was the source of fish for the plaintiff's lakes, definitely ended the business.

The property could not be put to any use other than for use as a trailer camp. The plaintiff was not prepared to assume the outlay to convert the property to that use. He acknowledged that the possibility of leasing the property was so remote as to be non-existent. Accordingly the only possible way the plaintiff could salvage his expenditure was by sale of the property and, in my opinion, based on the facts as outlined and the logical inferences to be drawn from these facts, that is precisely what the plaintiff did.

The plaintiff did say that he entertained the hope that the fishing lake business could be resuscitated. He put forward the analogy of a 98 year old man with one foot on a banana peel to point out that the man was not dead but a spark of life remained. The analogy is not apt. The plaintiff overlooked the fact that under the life expectation tables the most a 98 year old male could expect to live would be 1.75 years (a very low percentage) before the certainty of death, whereas the plaintiff's business had expired at the end of 1968 and no reasonable expectation could be entertained for its revival.

Accordingly it cannot be said that the assumptions upon which the Minister based his assessments were not well founded. Put another way, the plaintiff has not discharged the onus cast upon him to demolish those assumptions. That being so, a careful examination of the sections of the *Income Tax Act* upon which the Minister relies for the contentions advanced by him indicates that these contentions follow logically from the premise that the business of the operation of the fishing ponds by the plaintiff had come to an end at the end of

concluant avec deux personnes ce que l'on pourrait qualifier d'ententes visant à la location, suivant lesquelles elles auraient exploité le vivier. Ces efforts furent vains, mais parce qu'on les avait faits le Ministre a admis les déductions que réclamait le demandeur pendant ses années d'imposition 1967 et 1968.

Cependant en 1969, l'interdiction de prendre du poisson pollué par le mercure dans le lac Sainte-Claire, lequel constituait la source d'empoisonnement des lacs du demandeur, donna le coup de grâce à l'entreprise.

Le seul emploi à tirer de la propriété était d'en faire un parc caravanier. Le demandeur n'était pas disposé à faire les dépenses nécessaires à cette fin. Il a reconnu que la possibilité de louer la propriété était pour ainsi dire inexistante. En conséquence, la seule façon dont le demandeur pouvait éviter de perdre sa mise de fonds résidait dans la vente et, à mon avis, en m'appuyant sur les faits décrits et les conclusions logiques qui en découlent, c'est précisément ce qu'il fit.

Le demandeur a dit qu'il avait conservé l'espoir que l'entreprise de pêche pourrait être ressuscitée. Il a proposé l'analogie d'un vieillard de 98 ans dont un pied repose sur une pelure de banane pour souligner que le vieil homme n'était pas mort mais conservait un souffle de vie. L'analogie n'est pas juste. Le demandeur a négligé le fait que selon les prévisions des tables de survie, un homme âgé de 98 ans ne peut espérer vivre encore au maximum qu'un an et neuf mois (un pourcentage très bas), alors que l'entreprise du demandeur avait rendu le dernier soupir à la fin de 1968 et qu'on ne pouvait raisonnablement espérer qu'elle reprendrait vie.

C'est pourquoi on ne peut dire que les prétentions sur lesquelles le Ministre étayait ses cotisations n'étaient pas fondées. En d'autres termes, le demandeur ne s'est pas acquitté de l'obligation de réfuter ces prétentions. Ainsi, il suffit d'étudier attentivement les articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sur lesquels le Ministre base ses prétentions pour réaliser que celles-ci découlent naturellement du fait que l'entreprise d'exploitation du vivier par le demandeur était arrivée à son terme à la fin de son année d'imposition 1968. J'en suis

the 1968 taxation year, which I have found to be the case.

The deductions from income for the taxation years in question claimed by the plaintiff are usual expenses normally incurred in the conduct of a business and as such are legitimate deductions. The difference in the present appeals is that a business was not being conducted.

The claim for depreciation is effectively precluded by section 20(6)(a) of the *Income Tax Act* which has been reproduced above when construed in the light of the facts as I have found them to be in the present appeals.

The claims for maintenance of the property, property taxes, hydro charges and insurance are charges which follow from the ownership of property. They are not deductible if they were not expended in the operation of a business in which the property is used nor unless the property is itself used for the purpose of producing income therefrom. The fact is that these expenses were paid by the plaintiff for the purpose of maintaining the property with the view to its sale. The plaintiff is an intelligent business man. His venture into the business of operating these fishing lakes, while attractive at the outset, was from its initial operation so beset with misfortune and adversity as to be disastrous and doomed to failure. The only sensible course, and the one adopted by the plaintiff, as a sensible business man, was to salvage what he could from this misadventure by the sale of the property, which he was successful in doing in October 1971. These facts conform with the assumption of the Minister in assessing the plaintiff as he did that the expenses were incurred on account of capital.

With respect to the deduction of the interest paid by the plaintiff on the bank loan, the money was borrowed by the plaintiff to acquire the property, to create the ponds and to instal the equipment necessary to operate the business. He was under a legal obligation to repay the principal and to pay the interest thereon. However a cardinal rule of interpretation of a statute is that the statute speaks from the present unless the context requires otherwise. Section 11(1)(c)(i) of the *Income Tax Act* quoted above permits the deduction in com-

arrivé à cette conclusion.

Les déductions d'impôt sur le revenu pour les années d'imposition en question que réclame le demandeur sont des dépenses normales inhérentes à l'exploitation d'une entreprise et à ce titre, elles sont des déductions admissibles. La différence dans les présents appels est qu'on n'exploitait pas une entreprise.

Lorsqu'on l'interprète à la lumière des faits tels que je les ai trouvés dans les présents appels, l'article 20(6)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, précité, rejette absolument la demande faite à titre de dépréciation.

Les demandes faites à titre d'entretien de la propriété, d'impôts fonciers, de frais d'électricité et d'assurance sont des dépenses inhérentes à la propriété d'un bien. Elles ne sont pas déductibles si elles n'ont pas été occasionnées par l'exploitation d'une entreprise faisant usage dudit bien ni si la propriété elle-même n'est pas utilisée aux fins d'en tirer un revenu. Le fait est que le demandeur a engagé ces dépenses dans le but d'entretenir la propriété afin de pouvoir la vendre. Le demandeur est un homme d'affaires intelligent. Son incursion dans l'entreprise d'exploitation de ces lacs de pêche, bien que séduisante au début, a été dès son origine poursuivie par une telle malchance qu'elle était désastreuse et vouée à la faillite. La seule solution raisonnable et celle qu'a adoptée le demandeur en homme d'affaires avisé, était de sauver ce qu'il pouvait du naufrage en vendant la propriété, ce qu'il réussit à faire en octobre 1971. Ces faits cadrent avec l'hypothèse sur laquelle le Ministre s'est fondé pour établir la cotisation d'impôt du demandeur, à savoir que ces sommes avaient été engagées à compte de capital.

En ce qui concerne la déduction de l'intérêt payé par le demandeur relativement au prêt bancaire, celui-ci avait emprunté l'argent afin d'acheter la propriété, créer les viviers et mettre sur pied les installations nécessaires à l'exploitation de l'entreprise. Il était légalement tenu de rembourser le principal et d'en payer les intérêts. Cependant, une règle fondamentale d'interprétation des lois veut que celles-ci s'adressent au présent, à moins que le contexte n'exige le contraire. L'article 11(1)(c)(i) précité de la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet

puting income for a particular year of an amount paid in the year pursuant to a binding legal obligation to pay interest on "borrowed money used for the purpose of earning income from a business or property". Income tax is an annual affair. While the obligation to pay the interest on the loan continued throughout the plaintiff's 1969 taxation year, the money borrowed was not being used in that year for the purpose of producing income from a business in that year. With reluctance, therefore, I conclude that consequent upon section 11(1)(c) the deduction of the interest is also precluded.

I cannot refrain from pointing out that the plaintiff's submission that the deductions claimed by him are proper is susceptible of being construed as an admission that they were expenditures laid out for the purpose of producing income from a business. The business of operating the fishing ponds had come to an end. The question would then arise as to what the business was and that could only be a business of selling the property. In that event the property would no longer be a capital asset but stock-in-trade. If this is so, then the expenses would be deductible as claimed by the plaintiff, but the gain realized upon the sale of the property would be income and taxable as such. While I have not made the mathematical computations, it would appear, off hand, that the financial advantage to the plaintiff would lie in foregoing the claim for the deductions from income rather than accept the risk of an assessment of tax on the gain realized upon the sale of the property.

The Minister has been consistent in assessing the plaintiff as he did. In the 1967 and 1968 taxation years there was a faint spark of life in the business of operating the fishing ponds. He allowed the deductions from income in those years. In the 1969 taxation year that faint spark of life of that business was extinguished. Therefore the Minister disallowed the deductions claimed in the subsequent years.

On the sale of the property in 1971, the Minister did not seek to tax the gain realized thereon as income and in my view he was right in not doing so. When the property was acquired it was acquired exclusively as a capital asset without the

de déduire, dans le calcul du revenu pour une année d'imposition déterminée, un montant payé dans l'année aux termes d'une obligation juridique de payer des intérêts sur «un montant d'argent emprunté et utilisé aux fins de gagner le revenu provenant d'une entreprise ou de biens». L'impôt sur le revenu est une affaire annuelle. Bien que l'obligation de payer des intérêts sur l'argent emprunté ait existé tout au long de l'année d'imposition 1969 du demandeur, le montant emprunté n'était pas utilisé cette année-là aux fins de gagner le revenu provenant d'une entreprise. Par conséquent, je conclus à regret qu'en vertu de l'article 11(1)(c), la déduction de l'intérêt n'est pas admissible.

Je ne puis m'empêcher de souligner que l'allégation du demandeur quant à l'admissibilité des deductions réclamées peut s'interpréter comme un aveu qu'elles étaient des dépenses faites en vue de produire un revenu tiré d'une entreprise. L'entreprise d'exploitation des viviers avait pris fin. Alors se poserait la question de savoir quelle était cette entreprise, et il ne pouvait s'agir que d'une entreprise consistant à vendre la propriété. En ce cas, celle-ci ne serait plus un actif immobilisé mais un fonds de commerce. Si cela est, alors les dépenses seraient déductibles ainsi que l'affirme le demandeur, mais le bénéfice réalisé par la vente de la propriété constituerait un revenu et serait imposable à ce titre. Bien que je n'aie pas fait les calculs mathématiques, il semblerait à première vue financièrement avantageux pour le demandeur de renoncer à réclamer les deductions plutôt que de s'exposer à un impôt sur le profit réalisé par la vente de la propriété.

Le Ministre a été logique en fixant la cotisation d'impôt du demandeur comme il l'a fait. Au cours des années d'imposition 1967 et 1968 subsistait un souffle de vie dans l'entreprise d'exploitation des viviers. Le Ministre a admis les deductions du revenu pour ces années. En 1969, l'entreprise avait rendu le dernier soupir. En conséquence, le Ministre a rejeté les deductions réclamées pendant les années subséquentes.

A la vente de la propriété en 1971, le Ministre n'a pas tenté d'imposer à titre de revenu le profit réalisé et, à mon avis, il a eu raison de ne pas le faire. Lorsque la propriété a été achetée, elle l'a été uniquement en tant qu'actif immobilisé sans

alternative intention of turning the property to account by other means including its sale.

It is possible that the category of a capital asset may be changed and it may become inventory. Such was the circumstance in *Moluch v. M.N.R.*¹.

That circumstance does not prevail in these appeals and the only reason I have mentioned this possibility is that the claim for deductions made by the plaintiff might be susceptible of lending credence to that possibility although the principal thrust of the plaintiff's submission was that there was still life in the business in the 1969 taxation year which, for the reasons I have expressed, is contrary to the preponderance of evidence, but in so submitting the plaintiff must be taken as maintaining that the property was a capital asset and not stock-in-trade in the business of selling the property in which latter event the deductions claimed would be proper but the gain on the sale would be taxable.

The plaintiff acted as his own counsel and he was ill-advised.

Under the *Income Tax Act* a taxpayer who objects to an assessment may appeal that assessment to the Tax Review Board or to the Federal Court of Canada.

The Tax Review Board was established for the purpose of affording a dissatisfied taxpayer a quick, informal and inexpensive forum in which to appeal the assessment. There are no formalities such as examination for discovery and the like. The total fee payable by the taxpayer was \$15.00 on the filing of the notice of appeal and that fee was repaid to the taxpayer if he was successful in the ultimate disposition of the appeal. Costs are not awarded by the Board. As a result of subsequent legislation there is now no fee whatsoever paid on the filing of the notice of appeal.

The plaintiff was aware of the choice of forum available to him. He chose to launch his appeal in the Federal Court of Canada rather than to the Tax Review Board where there would be no fees payable and no costs awarded. In exercising his choice as he did I think the plaintiff was ill-advised

que s'y soit greffée l'intention secondaire d'en tirer autrement profit, y compris par la vente.

Il est possible qu'un actif immobilisé change de catégorie et passe au stock. C'est ce qui s'est produit dans l'affaire *Moluch c. M.R.N.*¹.

Ce n'est pas le cas en l'instance et je n'ai fait allusion à cette possibilité que parce que les déductions réclamées par le demandeur pourraient lui donner créance, bien que ce dernier, dans ses prétentions, ait surtout mis de l'avant que l'entreprise subsistait encore au cours de l'année d'imposition 1969. Pour les raisons que j'ai exprimées, l'ensemble de la preuve dément cette assertion mais en l'avançant, le demandeur maintient que la propriété était un actif immobilisé et non pas un fonds de commerce de l'entreprise consistant à la vendre et, dans ce dernier cas, les déductions réclamées seraient admissibles mais le profit tiré de la vente serait imposable.

Le demandeur a été malavisé de ne s'en rapporter qu'à lui-même.

En vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* un contribuable qui s'oppose à une cotisation peut en appeler auprès de la Commission de révision de l'impôt ou de la Cour fédérale du Canada.

La Commission de révision de l'impôt a été constituée aux fins d'offrir à un contribuable mécontent un tribunal auprès duquel il peut en appeler de la cotisation rapidement, sans formalités et à bon marché. Il n'y a pas de formalités, tels l'interrogatoire préalable et autres procédures du genre. Les seuls droits judiciaires exigés du demandeur étaient un montant de \$15 sur dépôt de l'avis d'appel, et ce montant devait lui être remboursé s'il obtenait gain de cause. La Commission n'accorde pas de dépens. La loi a depuis été modifiée et maintenant le dépôt de l'avis d'appel n'entraîne aucun déboursé.

Le demandeur connaissait les diverses voies de recours possibles. Il a décidé d'interjeter appel devant la Cour fédérale du Canada plutôt que devant la Commission de révision de l'impôt, où il n'y aurait eu ni droits judiciaires à payer ni dépens accordés. Je pense que le demandeur a pris la

¹ [1967] 2 Ex.C.R. 158.

¹ [1967] 2 R.C.É. 158.

but the exercise of that choice was the absolute right of the plaintiff.

For the reasons expressed the appeals are dismissed.

Rule 344 provides that the costs of and incidental to all proceedings in this Court shall follow the event unless otherwise ordered. There are no circumstances present in these appeals which require that I should exercise my discretion contrary to the well established rule that costs follow the event. Accordingly Her Majesty is entitled to Her taxable costs.

mauvaise décision mais l'exercice de ce choix était son droit le plus strict.

Pour les raisons exprimées, les appels sont rejetés.

^a La Règle 344 prévoit que les dépens et autres frais de toutes les procédures devant cette cour suivent le sort de l'affaire sauf ordonnance contraire. Rien dans ces appels ne m'oblige à déroger à la règle établie voulant que les dépens suivent l'issue. En conséquence, Sa Majesté a droit à ses frais taxables.