

T-3571-78

T-3571-78

**Moses Ketz (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

Trial Division, Dubé J.—Montreal, February 13;  
Ottawa, February 28, 1979.

*Income tax — Income calculation — Non-residents — Rental income from Canadian property — Non-resident taxpayer elected to be taxed as if he were a resident for purpose of using general averaging provision under s. 118(1) — Minister disallowed claim for tax savings — Appeal from Minister's decision — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 61, 118(1), 216(1),(3),(7).*

Plaintiff, a non-resident, was the owner of real property located in Canada from which he earned rental income and for which he claimed capital cost allowance which was recaptured when he sold the property in 1976. During the period in which he owned the property, plaintiff elected to be taxed as if he were a resident under the provisions of section 216 of the *Income Tax Act*. In computing his income for the taxation year 1976 he purported to avail himself of the general averaging provision under subsection 118(1), but his claim for tax savings under the provision was disallowed by the Minister. This is an appeal from that decision.

*Held*, the appeal is dismissed. In order to transform subsection 118(1) so as to have it apply to a non-resident, changes have to be brought about which would go to the very substance of the provision. In the construction of statutes, words must be interpreted in their ordinary grammatical sense, in harmony with the scheme of the Act and the intention of Parliament, unless there be something in the context to show otherwise. Subsection 118(1) clearly applies to an individual who was a resident in Canada throughout the taxation year immediately preceding a particular taxation year. Plaintiff was not a resident of Canada in 1975; he merely had elected to file a return of income for that year under Part I as if he were a resident. If it had been the intention of Parliament to open the general averaging provision of subsection 118(1) to non-residents, that intention would have been clearly spelled out in the statute.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*Robert Litvack* for plaintiff.  
*J. P. Fortin, Q.C.* and *P. Bernard* for defendant.

**Moses Ketz (Demandeur)**

c.

**La Reine (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge Dubé—  
Montréal, le 13 février; Ottawa, le 28 février 1979.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Non-résidents — Revenu locatif provenant d'un immeuble situé au Canada — Le contribuable non résidant a choisi d'être imposé au même titre qu'un résident afin de se prévaloir de la disposition de l'art. 118(1) relative à la moyenne générale — Le Ministre a rejeté la demande de dégrèvement — Appel de la décision du Ministre — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 61, 118(1), 216(1),(3),(7).*

Le demandeur, qui ne résidait pas au Canada, y possédait un immeuble dont il tirait un revenu locatif et pour lequel il a réclamé une allocation du coût en capital qui a été récupérée au moment de la vente de l'immeuble en 1976. Au temps où il était propriétaire de l'immeuble, le demandeur a choisi d'être imposé au même titre qu'un résident, sous le régime de l'article 216 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1976, il s'est prévalu de la disposition du paragraphe 118(1) relative à l'établissement d'une moyenne générale, mais le Ministre a rejeté sa demande de dégrèvement fondée sur cette disposition. Appel est interjeté de cette décision.

*Arrêt*: l'appel est rejeté. Pour modifier le paragraphe 118(1) de façon à le rendre applicable à une personne non résidente, il est nécessaire de lui apporter des changements touchant son essence même. Selon les règles d'interprétation des lois, il faut donner aux mots leur sens grammatical habituel, en accord avec l'objet de la Loi et l'intention du Parlement, sauf indication contraire. Le paragraphe 118(1) s'applique expressément à un particulier qui a résidé au Canada durant toute l'année d'imposition précédant immédiatement une année d'imposition donnée. Le demandeur n'a pas résidé au Canada en 1975; il a seulement choisi de faire, pour cette année-là, une déclaration de revenu sous le régime de la Partie I comme s'il avait résidé au Canada. Si le Parlement avait eu l'intention de rendre accessibles aux personnes non résidentes les dispositions du paragraphe 118(1) en matière d'établissement d'une moyenne générale, il l'aurait clairement exprimée dans la loi.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

*Robert Litvack* pour le demandeur.  
*J. P. Fortin, c.r.* et *P. Bernard* pour la défenderesse.

## SOLICITORS:

*Chait, Salomon, Gelber, Reis, Bronstein, Litvack, Echenberg & Lipper*, Montreal, for plaintiff.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

DUBÉ J.: Both parties are in agreement as to the facts. The sole issue is a question of law, namely whether the plaintiff, a non-resident of Canada in the year 1976 who had elected under section 216 of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, to pay taxes as if he were resident in Canada in that year, was entitled to avail himself of the general averaging provisions of subsection 118(1) of the Act. The relevant subsections read:

**216.** (1) Where an amount has been paid during a taxation year to a non-resident person, or to a partnership of which he was a member, as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of, rent on real property in Canada or a timber royalty, he may, within 2 years from the end of the taxation year, file a return of income under Part I in the form prescribed for a person resident in Canada for that taxation year and he shall, without affecting his liability for tax otherwise payable under Part I, thereupon be liable, in lieu of paying tax under this Part on that amount, to pay tax under Part I for that taxation year as though

(a) he were a person resident in Canada and were not exempt from tax under section 149,

(b) his income from his interest in real property in Canada, timber resource properties and timber limits in Canada and his share of the income of a partnership of which he was a member from its interest in real property in Canada, timber resource properties and timber limits in Canada were his only income, and

(c) he were not entitled to any deduction from income for the purpose of computing taxable income.

**118.** (1) Notwithstanding section 117, where, in the case of an individual who was resident in Canada throughout the taxation year immediately preceding a particular taxation year (which particular taxation year is hereafter in this section referred to as the "year of averaging"), any excess remains when

(a) the greater of 110% of his income for the immediately preceding taxation year and 120% of the quotient obtained when

(i) the aggregate of all amounts each of which is the individual's income for a taxation year in the period of such of the consecutive taxation years (not exceeding 4

## PROCUREURS:

*Chait, Salomon, Gelber, Reis, Bronstein, Litvack, Echenberg & Lipper*, Montréal, 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 DUBÉ: Les deux parties sont d'accord sur les faits. Le seul point en litige en est un de droit: il s'agit de savoir si le demandeur, qui n'a pas résidé au Canada durant l'année 1976 et choisi, en vertu de l'article 216 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63, d'être imposé comme s'il y avait résidé, avait le droit de se prévaloir du paragraphe 118(1) de la Loi portant sur l'établissement d'une moyenne générale de revenu. Les articles pertinents se lisent comme suit:

**216.** (1) Lorsqu'une somme a été versée pendant une année d'imposition à une personne non résidante, ou à une société dont elle était membre, au titre ou en paiement intégral ou partiel de loyers de biens immeubles situés au Canada ou de redevances forestières, cette personne peut, dans les 2 ans de la fin de l'année d'imposition, déposer une déclaration de revenu, en vertu de la Partie I, en la forme prescrite pour une personne résidant au Canada relativement à l'année d'imposition et, indépendamment de l'obligation de payer l'impôt dû par elle en vertu de la Partie I, elle est dès lors tenue, au lieu de payer l'impôt en vertu de la présente Partie sur ce montant, de payer l'impôt payable en vertu de la Partie I pour cette même année d'imposition comme si

a) elle était une personne résidant au Canada et non exonérée de l'impôt en vertu de l'article 149,

b) son revenu tiré de ses droits sur des biens immeubles, des avoirs forestiers et des concessions forestières situés au Canada ainsi que sa part du revenu tiré par une société dont il était membre de droits sur des biens immeubles, des avoirs forestiers et des concessions forestières situés au Canada constituaient sa seule source de revenu, et

c) elle n'avait droit à aucune déduction sur son revenu aux fins du calcul de son revenu imposable.

**118.** (1) Nonobstant l'article 117, lorsque, dans le cas d'un particulier qui a résidé au Canada durant toute l'année d'imposition précédant immédiatement une année d'imposition donnée (qui est appelée dans la suite du présent article «année d'établissement de la moyenne»), il reste un excédent lorsque

a) le plus élevé des montants suivants: 110% de son revenu pour l'année d'imposition précédente ou 120% du quotient obtenu quand

(i) le total de tous les montants dont chacun constitue le revenu du particulier pour une année d'imposition dans la période présentée par celles des années d'imposition consé-

immediately preceding the year of averaging as were years throughout which he was resident in Canada

is divided by

(ii) the number of years in the period described in subparagraph (i)

is deducted from

The plaintiff was the owner of real property located in the City of Montreal from which he earned rental income and for which he claimed capital cost allowance which was recaptured when he sold the said property in 1976. During the period in which he owned the property the plaintiff elected to be taxed under the provisions of section 216 of the *Income Tax Act* and filed returns of income under Part I in the form prescribed for a person resident in Canada. In computing his income for the taxation year 1976 he purported to avail himself of the general averaging clause under the provisions of subsection 118(1), but his claim for tax savings under the clause was disallowed by the Minister. This is an appeal from that decision.

It is common ground that for his 1976 taxation year the plaintiff does not qualify for general averaging under subsection 118(2) applicable to non-resident individuals. He alleges that since subsection 216(1) allows a non-resident to file a return under Part I, then all the provisions of Part I are available to him, with the necessary changes in detail. He points to subsection 216(3) in support of his contention. It reads:

216. ...

(3) Part I is applicable *mutatis mutandis* to payment of tax under this section.

Plaintiff's learned counsel provided the Court with some definitions of *mutatis mutandis* which were quite acceptable to counsel for the Minister and to the Court.

*Housman v. Waterhouse* 182 N.Y.S. 249, 251, 191 App. Div. 850.

The words "mutatis mutandis" mean with the necessary changes in detail to conform to a single vital change.

cutives (ne dépassant pas 4) précédant immédiatement l'année d'établissement de la moyenne qui étaient des années au cours desquelles il résidait au Canada

est divisé par

(ii) le nombre d'années comprises dans la période désignée au sous-alinéa (i)

est déduit du

Le demandeur était le propriétaire d'un bien immeuble situé dans la ville de Montréal, bien dont il tirait un revenu locatif et pour lequel il a réclamé une allocation du coût en capital qui a été récupérée au moment de la vente du bien en 1976. Durant la période où il a été propriétaire du bien en question, le demandeur a choisi d'être imposé en vertu des dispositions de l'article 216 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et a déposé des déclarations de revenu, en vertu de la Partie I, en la forme prescrite pour une personne résidant au Canada. Dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1976, il s'est censément prévalu de la disposition d'établissement d'une moyenne générale de revenu prévue au paragraphe 118(1), mais le Ministre a rejeté sa demande de dégrèvement fondée sur la disposition précitée. Appel est interjeté de cette décision.

Il est reconnu que pour son année d'imposition 1976, le demandeur n'est pas admis à se prévaloir de la disposition d'établissement d'une moyenne générale de revenu applicable aux particuliers non résidents en vertu du paragraphe 118(2). Il prétend que puisque le paragraphe 216(1) permet à une personne non résidente de déposer une déclaration en vertu de la Partie I, toutes les dispositions de la Partie I lui deviennent applicables, sous réserve des changements de détail requis. A l'appui de sa prétention, il attire l'attention sur le paragraphe 216(3) libellé comme suit:

h 216. ...

(3) La Partie I s'applique *mutatis mutandis* au paiement de l'impôt dû en vertu du présent article.

Le savant procureur du demandeur a fourni à la Cour un certain nombre de définitions de la locution *mutatis mutandis* jugées acceptables par la Cour et par l'avocat du Ministre.

*Housman c. Waterhouse* 182 N.Y.S. 249, 251, 191 App. Div. 850.

[TRADUCTION] L'expression «mutatis mutandis» signifie avec les changements de détail nécessaires pour se conformer à un seul changement essentiel.

*Copeland v. Eaton* 95 N.E. 291, 209 Mass. 139, Ann. Cas. 1212B, 521.

Where profits are defined by a certain article, all the provisions of which are to apply to the relations between the parties springing into existence after the expiration of the contract "mutatis mutandis," these latter words mean necessary changes in details to conform to a single vital alteration, and suggest a reversal of the relative positions of the parties under the contract, which was to continue the same in other respects.

*Re Kipnes and Attorney-General for Alberta* [1966] 4 C.C.C. 387 (C.A.).

Earl Jowitt's Dictionary of English Law defines *mutatis mutandis* as "with the necessary changes in points of detail", and Black's Law Dictionary, 4th ed., "With the necessary changes in points of detail, meaning that matters or things are generally the same, but to be altered when necessary, as to names, offices, and the like. *Housman v. Waterhouse*, 191 App. Div. 850, 182 N.Y.S. 249, 251."

*Petit Larousse*, 1976.

"*mutatis mutandis*: en changeant ce qui doit être changé; en faisant les changements nécessaires."

Plaintiff proposed a draft of subsection 118(1) which would include the added words necessary to obtain the desired results. The proposed "changes in detail" appear in italics. For brevity's sake, the paragraphs and subparagraphs of 118(1) are not reproduced.

118. (1) Notwithstanding section 117, where, in the case of an individual who was *not* resident in Canada throughout the taxation year immediately preceding a particular taxation year (which particular taxation year is hereafter in this section referred to as the "year of averaging"), *but had, during the year immediately preceding the year of averaging, elected to file a return of income under this Part in the form prescribed for a person resident in Canada for that taxation year, any excess remains . . .*

In his argument counsel for the Minister avers that the general scheme of the *Income Tax Act* allows non-resident persons to pay an income tax of 25%, or such other rate as may be prescribed by treaty, on their Canadian rental income. The Act provides that a non-resident person can elect to pay tax under Part I of the *Income Tax Act*, if that person receives rental income from real property in Canada and files a return of income under Part I in the form prescribed for persons resident in Canada for that taxation year, as if that person was resident in Canada and as if that property income was his only income. The *Income Tax Act*

*Copeland c. Eaton* 95 N.E. 291, 209 Mass. 139, Ann. Cas. 1212B, 521.

[TRADUCTION] Lorsqu'un article définit ce qui constitue des profits, et que toutes les dispositions de cet article doivent s'appliquer «mutatis mutandis» aux rapports entre les parties nés après l'expiration du contrat, l'expression «mutatis mutandis» signifie les changements de détail nécessaires pour se conformer à une seule modification essentielle et suggère un renversement des positions relatives des parties en vertu du contrat qui, par ailleurs, subsiste sous ces autres aspects.

*Re Kipnes et le procureur général de l'Alberta* [1966] 4 C.C.C. 387 (C.A.).

[TRADUCTION] Selon le Earl Jowitt's Dictionary of English Law, l'expression *mutatis mutandis* signifie «avec les changements nécessaires sur les points de détail» et le Black's Law Dictionary (4<sup>e</sup> éd.), lui donne le sens suivant: «Avec les changements nécessaires sur des points de détail, c.-à-d. que les éléments demeurent généralement les mêmes et sont modifiés, au besoin, quant aux noms, fonctions, etc. *Housman c. Waterhouse*, 191 App. Div. 850, 182 N.Y.S. 249, 251.»

*Petit Larousse*, 1976.

"*mutatis mutandis*: en changeant ce qui doit être changé; en faisant les changements nécessaires."

Le demandeur a soumis un projet de rédaction du paragraphe 118(1), auquel seraient ajoutés les mots nécessaires pour parvenir aux fins souhaitées. Les «changements de détail» proposés sont mis en italiques. Par souci de brièveté, les alinéas et sous-alinéas du paragraphe 118(1) ne sont pas reproduits.

[TRADUCTION] 118. (1) Nonobstant l'article 117, lorsque, dans le cas d'un particulier qui *n'a pas* résidé au Canada durant toute l'année d'imposition précédant immédiatement une année d'imposition donnée (qui est appelée dans la suite du présent article «année d'établissement de la moyenne»), *mais qui a choisi, durant l'année précédant immédiatement l'année d'établissement de la moyenne, de déposer une déclaration de revenu, en vertu de la présente partie, en la forme prescrite pour une personne résidant au Canada relativement à l'année d'imposition, il reste un excédent . . .*

Dans sa plaidoirie, l'avocat du Ministre affirme que le fonctionnement général de la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet aux personnes non résidentes qui gagnent des revenus locatifs provenant du Canada, d'être imposées à un taux de 25 p. 100 ou à un tel autre taux prescrit par traité. La Loi prévoit qu'une personne non résidente peut choisir de payer l'impôt en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* si elle perçoit un revenu locatif tiré de biens immeubles situés au Canada et dépose une déclaration, en vertu de la Partie I, en la forme prescrite pour les personnes résidant au Canada relativement à l'année d'imposition,

provides that Part I is applicable *mutatis mutandis* to a person paying tax under subsection 216(1), that is with the necessary changes in detail, not with changes of substance.

But, whereas subsection 216(1) applies to a non-resident person, subsection 118(1) applies to an individual who was a resident in Canada throughout the preceding year: it is common ground that the plaintiff was not a resident of Canada during his 1975 taxation year.

Therefore, the defendant submits, subsection 216(3) is of no assistance to the plaintiff since residence for the previous year is an essential condition for the application of subsection 118(1), not merely a point of detail.

The defendant further submits that plaintiff's construction of subsections 118(1) and 216(1) would lead to a perverse conclusion: a non-resident would benefit from a more favourable tax treatment than a resident.

In my view, in order to so transform subsection 118(1) as to have it apply to a non-resident, changes have to be brought about which would indeed go to the very substance of the provision. In the construction of statutes, words must be interpreted in their ordinary grammatical sense, in harmony with the scheme of the Act and the intention of Parliament, unless there be something in the context to show otherwise. Subsection 118(1) clearly applies to an individual who was a resident in Canada throughout the taxation year immediately preceding a particular taxation year. Plaintiff was not a resident of Canada in 1975; he merely had elected to file a return of income for that year under Part I as if he were a resident. If it had been the intention of Parliament to open the general averaging provisions of subsection 118(1) to non-residents, that intention would have been clearly spelled out in the statute.

Plaintiff's counsel advances a second argument. He points out that subsection 216(7) provides that section 61 is not applicable where a non-resident

comme si elle résidait au Canada et que ce revenu immobilier était son seul revenu. La *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit que la Partie I s'applique *mutatis mutandis* à une personne imposée en vertu du paragraphe 216(1), c.-à-d. avec les changements de détail nécessaires, et non de substance.

Mais, alors que le paragraphe 216(1) s'applique à une personne non résidente, le paragraphe 118(1) s'applique à un particulier qui a résidé au Canada durant l'année précédant l'année d'imposition donnée: or, il est reconnu que le demandeur n'a pas résidé au Canada durant son année d'imposition 1975.

En conséquence, prétend la défenderesse, le demandeur ne peut s'appuyer sur le paragraphe 216(3) puisque la résidence durant l'année précédant l'année d'imposition donnée est une condition essentielle d'application du paragraphe 118(1) et non un simple point de détail.

La défenderesse fait valoir, de plus, que l'interprétation des paragraphes 118(1) et 216(1) proposée par le demandeur entraînerait une iniquité: en effet, une personne non résidente serait dans une situation fiscale plus favorable qu'une personne résidente.

A mon avis, pour modifier le paragraphe 118(1) de façon à le rendre applicable à une personne non résidente, il est nécessaire de lui apporter des changements touchant son essence même. Selon les règles d'interprétation des lois, il faut donner aux mots leur sens grammatical habituel, en accord avec l'objet de la Loi et l'intention du Parlement, sous réserve d'une indication contraire. Le paragraphe 118(1) s'applique directement à un particulier qui a résidé au Canada durant toute l'année d'imposition précédant immédiatement une année d'imposition donnée. Le demandeur n'a pas résidé au Canada en 1975; il a seulement choisi de déposer une déclaration de revenu pour cette année-là en vertu de la Partie I, comme s'il avait résidé au Canada. Si le Parlement avait eu l'intention de rendre accessibles aux personnes non résidentes les dispositions du paragraphe 118(1) en matière d'établissement d'une moyenne générale, il l'aurait clairement exprimée dans la loi.

L'avocat du demandeur fait valoir un second argument. Il souligne que le paragraphe 216(7) prévoit que l'article 61 ne s'applique pas lors-

person is liable to pay under Part I. Section 61 is the section dealing with income averaging annuity. Subsection 216(7) reads as follows:

**216. ...**

(7) Where, by virtue of subsection (5), a non-resident is liable to pay tax under Part I for a taxation year, for greater certainty section 61 is not applicable in computing his income for the year.

Counsel argues that since annuity income averaging is specifically excluded, and the Act is silent on the exclusion of income averaging, therefore by virtue of the rule *exclusio unius inclusio alterius*, income averaging would be permissible for a non-resident filing income tax under Part I as a Canadian resident.

The doctrine may not be invoked in this instance. Section 61 is specifically made not applicable to a non-resident person who has elected to pay tax as a resident under Part I because it would otherwise have been available to him. The situation with reference to subsection 118(1) is manifestly different: it is apparent on the face of it that it applies only to an individual who was a resident in Canada throughout the preceding year.

The appeal therefore is dismissed with costs.

qu'une personne non résidante a l'obligation de payer un impôt en vertu de la Partie I. L'article 61 traite des rentes à versements invariables. Le paragraphe 216(7) se lit comme suit:

**a 216. ...**

(7) Lorsque, en vertu du paragraphe (5), une personne non résidante a l'obligation de payer l'impôt en vertu de la Partie I pour une année d'imposition, il y a lieu de spécifier, pour plus de précision, que l'article 61 ne s'applique pas au calcul de son revenu pour l'année.

**b**

L'avocat du demandeur allègue que, puisque les rentes à versements invariables sont spécifiquement exclues et que la Loi ne dit rien quant à l'exclusion de l'établissement de la moyenne du revenu, par conséquent, en vertu de la règle *exclusio unius inclusio alterius*, une personne non résidante qui dépose une déclaration d'impôt en vertu de la Partie I à titre de résident canadien pourrait se prévaloir des règles d'établissement de la moyenne du revenu.

**d**

Ce principe ne peut être invoqué en l'espèce. Si l'on a spécifiquement prévu que l'article 61 ne doit pas s'appliquer à une personne non résidante qui a choisi d'être imposée comme une personne résidante en vertu de la Partie I, c'est qu'en l'absence d'une telle précision, cette personne aurait été admise à se prévaloir de cet article. La situation est manifestement différente dans le cas du paragraphe 118(1): il ressort clairement, à première vue, que le paragraphe 118(1) ne s'applique qu'à un particulier qui a résidé au Canada durant toute l'année précédant une année d'imposition donnée.

Par conséquent, l'appel est rejeté avec dépens.