

T-1232-78

T-1232-78

Moses Deitcher (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Marceau J.—Montreal, September 6; Ottawa, September 24, 1979.

Income tax — Capital cost allowance — Recapture — Residency — Plaintiff, while a Canadian resident acquired a building and deducted capital cost allowance for several taxation years — Plaintiff, after becoming a resident of the Bahamas, continued to deduct depreciation as authorized — The following year plaintiff sold building and incurred recapture — Plaintiff, as a non-resident, claimed to be able to limit amount of recapture to amount of deduction claimed by him in his capacity as a non-resident the year before — Minister included total amount of recapture in plaintiff's income — Appeal from Tax Review Board's decision upholding the Minister's reassessment — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 110(1),(5) [S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 216] as amended by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 121(5).

Minister of National Revenue v. Bessemer Trust Co. [1972] F.C. 1398, followed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

François Tremblay for plaintiff.
Roger Roy for defendant.

SOLICITORS:

Verchère & Gauthier, Montreal, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following is the English version of the reasons for judgment rendered by

MARCEAU J.: This action—which was appealed from a decision of the Tax Review Board upholding a reassessment dated November 7, 1974, made against plaintiff by the Minister for the 1971 taxation year—concerns the interpretation and application of two provisions of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as they stood in 1971, namely the provisions of subsections (1) and (5) of the old section 110 (now section 216 in the new Act), which then read as follows:

Moses Deitcher (Demandeur)

c.

^a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Marceau—Montréal, le 6 septembre; Ottawa, le 24 septembre 1979.

Impôt sur le revenu — Allocation du coût en capital — Récupération — Résidence — Le demandeur, citoyen et résident canadien, a acquis un immeuble au titre duquel il a déduit l'allocation du coût en capital pendant plusieurs années d'imposition — Devenu résident des Bahamas, le demandeur a continué à opérer les déductions d'amortissement prévues par la Loi — L'année suivante, le demandeur a vendu l'immeuble, encourageant ainsi la récupération de l'amortissement — Le demandeur, invoquant sa qualité de non-résident, prétendit limiter le montant de cette récupération à la déduction qu'il avait réclamée l'année précédente en cette qualité — Le Ministre a inclus le montant total de la récupération dans le revenu du demandeur — Appel contre la décision de la Commission de révision de l'impôt qui a confirmé la nouvelle cotisation établie par le Ministre — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 110(1),(5) [S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 216] modifiée par S.C. 1974-75-76, c. 26, art. 121(5).

Arrêt suivi: Le ministre du Revenu national c. Bessemer Trust Co. [1972] C.F. 1398.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

François Tremblay pour le demandeur.
Roger Roy pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Verchère & Gauthier, Montréal, pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Voici les motifs du jugement rendu en français par

LE JUGE MARCEAU: Cette action—intentée en appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt aux termes de laquelle était confirmée la cotisation nouvelle datée du 7 novembre 1974 émise par le Ministre contre le demandeur pour l'année d'imposition 1971—met en cause l'interprétation et l'application de deux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, telles qu'en vigueur en 1971, soit celles des paragraphes (1) et (5) de l'ancien article 110 (devenu

110. (1) Where an amount has been paid during a taxation year to a non-resident person 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 62,

(b) his interest in real property in Canada or timber limits in Canada were his only source of income, and

(c) he were not entitled to any deduction from income to determine taxable income.

(5) Where a non-resident person has filed a return of income under Part I for a taxation year as permitted by this section and has, in computing his income under Part I for that year, deducted an amount under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 in respect of real property in Canada or a timber limit in Canada, he shall, within the time prescribed by section 44 for filing a return of income under Part I, file a return of income under Part I, in the form prescribed for a person resident in Canada, for any subsequent taxation year in which that real property or timber limit or any interest therein is disposed of, within the meaning of section 20, by him, 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 any amount paid to him or deemed by this Part to have been paid to him in that subsequent taxation year in respect of any interest of that person in real property in Canada or timber limits in Canada, to pay tax under Part I for that subsequent taxation year as though

(a) he were a person resident in Canada,

(b) his interest in real property in Canada or timber limits in Canada were his only source of income, and

(c) he were not entitled to any deduction from income in computing his taxable income.¹

¹ Subsection (1) is reproduced in subsection (1) of section 216 of the present Act, but subsection (5), after being reproduced in full in subsection (5) of 216, was amended in 1974, and I will return to this.

l'article 216 dans la loi nouvelle), qui se lisaient alors comme suit:

110. (1) Lorsqu'un montant a été payé pendant une année d'imposition à une personne non résidante au titre, sous forme ou au lieu de paiement ou en acquittement de loyer de biens immeubles ou réels au Canada ou d'une redevance forestière, cette personne peut, dans les deux ans à compter de la fin de l'année d'imposition, produire une déclaration de revenu, sous le régime de la Partie I, en la forme prescrite pour une personne résidant au Canada à l'égard de l'année d'imposition et, sans porter atteinte à sa responsabilité en matière d'impôt autrement exigible aux termes 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 verser l'impôt en vertu de la Partie I pour cette même année d'imposition comme si

a) elle était une personne résidant au Canada et non exempté d'impôt aux termes de l'article 62,

b) son intérêt dans des biens immeubles ou réels au Canada ou des concessions forestières au Canada constitue sa seule source de revenu, et

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

(5) Lorsqu'une personne non résidante a produit une déclaration de revenu sous le régime de la Partie I pour une année d'imposition ainsi que le permet le présent article et qu'elle a, dans le calcul de son revenu aux termes de la Partie I pour la même année déduit un montant en vertu de l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11 à l'égard de biens immeubles ou réels au Canada ou d'une concession forestière au Canada, cette personne doit, dans le délai prescrit à l'article 44 pour la production d'une déclaration de revenu selon la Partie I, produire une déclaration de revenu sous le régime de la Partie I, en la forme prescrite pour une personne résidant au Canada, pour toute année d'imposition subséquente durant laquelle ces biens immeubles ou réels ou concession forestière, ou tout intérêt dans ces biens immeubles ou réels ou concession forestière, font l'objet d'une disposition, au sens de l'article 20, par cette personne. Ladite personne, sans porter atteinte à son assujettissement à l'impôt autrement payable en vertu de la Partie I, devient dès lors assujettie, au lieu de payer l'impôt en vertu de la présente Partie sur tout montant qui lui a été versé ou qui est censé, en vertu de la présente Partie, lui avoir été versé durant cette année d'imposition subséquente à l'égard de tout intérêt de cette personne dans des biens immeubles ou réels au Canada ou des concessions forestières au Canada, à payer l'impôt en vertu de la Partie I pour cette année d'imposition subséquente comme si

a) elle était une personne résidant au Canada,

b) son intérêt dans des biens immeubles ou réels au Canada ou des concessions forestières au Canada constituait sa seule source de revenu, et

c) elle n'avait droit à aucune déduction sur son revenu dans le calcul de son revenu imposable.¹

¹ Le paragraphe (1) est reproduit au paragraphe (1) de l'article 216 de la loi actuelle mais le paragraphe (5), après avoir été reproduit intégralement au paragraphe (5) de 216, a été amendé en 1974 et j'y reviendrai.

The facts are straightforward and not in dispute; they may be summarized as follows. In 1961 and 1962 plaintiff, who was then a Canadian citizen and resident, acquired a joint half of an apartment building located in Laval, in the Province of Quebec. Until 1970, in reporting income from this building annually for tax purposes, plaintiff claimed, as he was entitled to do under section 11(1)(a) of the Act, a capital cost allowance, and benefited accordingly from depreciation deductions amounting to a total of \$30,580.35. In 1970, the undepreciated balance of the capital cost amounted to \$60,382.71.

On May 18, 1970 plaintiff became a resident of the Bahamas. In submitting his tax return for 1970, he again claimed a deduction for capital cost depreciation on his building relying on the option authorized by section 110(1), reproduced above. The following year, however, plaintiff disposed of his share in the building for a price considerably greater than its purchase price. By the terms of section 110(5), which I also reproduced above, he was required to make a return accordingly, and include in his income the recovery of depreciation which he had just realized. This is what he did, but relying on his status as a non-resident he claimed to be able to limit the amount of this recovery to the deduction claimed by him in this capacity, that is, only that for the preceding year, amounting to \$2,262.43. In his reassessment, the Minister challenged this procedure and included in plaintiff's taxable income the total amount of the deductions claimed by him since 1962. Plaintiff naturally objected, but in vain, and as his arguments were dismissed by the Tax Review Board, he submitted his procedure to the Court.

Through his counsel, plaintiff maintained that the actual wording of subsections (1) and (5) of section 110, as they stood in 1971, supports his arguments that the amount of recovery which he is required to account for should be limited to the deduction claimed by him in the preceding year, and he further argued that the changes which Parliament saw fit to make subsequently to these provisions in Part III of the Act only confirmed

Les faits sont simples et non contestés; les voici brièvement résumés. Au cours des années 1961 et 1962, le demandeur, alors citoyen et résident canadien, se porta acquéreur de la moitié indivise d'un immeuble à loyers situé à Laval, dans la province de Québec. Jusqu'en 1970, en rendant compte chaque année pour fins d'impôts des revenus qu'il retirait de cet immeuble, le demandeur réclama, comme l'article 11(1)a) de la Loi lui en donnait le droit, une allocation de son coût en capital et profita d'autant de déductions d'amortissement pour un montant total de \$30,580.35. En 1970, le solde non amorti du coût en capital s'établissait à \$60,382.71.

Le 18 mai 1970, le demandeur devint résident des Bahamas. En soumettant son rapport d'impôt pour l'année 1970, il réclama encore une déduction d'amortissement du coût en capital de son immeuble en se prévalant de l'option qu'autorisait le paragraphe (1) de l'article 110 reproduit ci-haut. L'année suivante, cependant, le demandeur se départissait de sa part dans l'immeuble pour un prix de beaucoup supérieur à son coût d'acquisition. Aux termes du paragraphe (5) dudit article 110 que j'ai également reproduit ci-haut, il devait faire rapport en conséquence, et inclure dans son revenu la récupération d'amortissement qu'il venait de réaliser. C'est ce qu'il fit mais, invoquant sa qualité de non-résident, il prétendit limiter le montant de cette récupération à la déduction réclamée par lui en cette qualité, soit uniquement celle de l'année précédente, au montant de \$2,262.43. Par sa nouvelle cotisation, le Ministre contesta cette façon de voir et procéda à inclure dans le revenu imposable du demandeur le montant total des déductions réclamées par lui depuis 1962. Le demandeur naturellement s'objecta mais en vain et, ses prétentions ayant été rejetées par la Commission de révision, il soumit sa façon de voir à la Cour.

Le demandeur, par son procureur, prétend que le texte même des paragraphes (1) et (5) de l'article 110, tels qu'ils existaient en 1971, appuie ses prétentions à l'effet que le montant de récupération dont il est tenu de rendre compte doit se limiter à la déduction réclamée par lui l'année précédente et il ajoute que les modifications que le Parlement a cru devoir apporter par la suite à ces dispositions de la Partie III de la Loi ne sont

the interpretation supported by him. More precisely, his argument was as follows.

Plaintiff contended, first, that Parts I and III of the Act should be treated as separate, each being independent of the other and constituting autonomous legislation in itself. Section 110 (like its successor in the present Act) refers to Part I, but merely by "reference" and solely in order to avoid a repetition of certain provisions already stated elsewhere. The reference sections should accordingly be read as if they were reproduced in the section referring to them, and the scope of the latter should not be extended beyond the context in which it must apply. In 1970, section 110 concerned only a non-resident, with the result that the deduction which it permitted initially (subsection (1)) and the recovery which it then authorized (subsection (5)) could only relate to a non-resident. This was his situation. In 1970, so to speak, he moved out of Part I into Part III, and his obligation to include the depreciation recovery in his income in 1971 resulted solely from the provisions in Part III, that is only those of subsection (5) of section 110, which could only apply to depreciation deductions previously claimed by him under subsection (1).

The result, plaintiff went on, is questionable in terms of equity, but equity is not the basis for interpreting a fiscal statute, and indeed it was to alter this result that Parliament intervened in 1974, amending subsection (5) of section 216 (formerly 110) and requiring that in future a taxpayer should account at the time he disposes of his property for the recovery covering both the depreciation deductions he might have obtained under Part I and those obtained by him under Part III.

That, as I understand it, is plaintiff's argument. Unfortunately, it was not an argument which succeeded in persuading me.

To begin with, in my opinion the interpretative analysis suggested by plaintiff does not take into account the wording actually used by the legislator in subsection (1) of section 110. Thus, the subsection does not refer strictly to certain specific provi-

venues que confirmer l'interprétation qu'il soutient. Voici plus précisément son argumentation.

Le demandeur fait valoir d'abord que les Parties I et III de la Loi doivent être tenues pour distinctes, chacune étant indépendante et constituant en elle-même une législation autonome. L'article 110 (de même que son successeur dans la loi actuelle) renvoie à la Partie I, mais par simple «référence» et dans le seul but d'éviter une répétition de certaines dispositions déjà exprimées ailleurs. Il faut donc lire les articles de référence comme s'ils étaient reproduits dans l'article qui s'y réfère et se garder d'en étendre la portée au-delà du cadre dans lequel doit jouer ce dernier. Or l'article 110, en 1970, ne concernait que le non-résident de sorte que la déduction qu'il permettait en un premier temps (paragraphe (1)) et la récupération qu'il visait en un second temps (paragraphe (5)), ne pouvaient avoir rapport qu'au non-résident. Ainsi en est-il quant à lui. En 1970, il est, pour ainsi dire, sorti du cadre de la Partie I et est entré dans celui de la Partie III, et si, en 1971, il fut obligé d'inclure dans son revenu une récupération d'amortissement, c'était uniquement en vertu des dispositions de la Partie III, soit justement celles du paragraphe (5) de l'article 110 qui ne pouvait viser que la déduction d'amortissement préalablement réclamée par lui en vertu du paragraphe (1).

Le résultat, poursuit le demandeur, est contestable sur le plan équité mais une loi fiscale ne s'interprète pas selon l'équité et c'est d'ailleurs pour modifier ce résultat que le Parlement est intervenu en 1974 pour modifier le paragraphe (5) de l'article 216 (autrefois 110) et exiger pour l'avenir qu'un contribuable rende compte au moment où il dispose de son bien de la récupération couvrant tant les déductions d'amortissement qu'il aurait pu obtenir sous la Partie I que celles obtenues par lui sous la Partie III.

Voilà donc, telle que je l'ai comprise, l'argumentation du demandeur. Malheureusement, c'est une argumentation qui ne parvient pas à me convaincre.

D'abord pour ce qui est de l'analyse exégétique des textes, celle suggérée par le demandeur ne tient pas compte, à mon sens, des termes mêmes utilisés par le législateur dans le paragraphe (1) de l'article 110. Le texte en effet ne se réfère pas

sions of Part I; it speaks of a tax return "under Part I", and it authorizes the non-resident to be treated "as though he were a resident in Canada". Accordingly, with regard to the subject in question and for these purposes, the entire scheme of Part I is incorporated and the taxpayer is treated like a Canadian resident. I cannot read *M.N.R. v. Bessemer Trust Company* [1972] F.C. 1398 reversing [1972] F.C. 1176 in any other way. In my opinion, the result is that as a consequence of his option in 1970, plaintiff with respect to his real property remained subject to the same scheme as before, and he continued to be treated in this regard as if he had remained a Canadian resident. In 1971, by the application of subsection (5), he was required to be subject to the same scheme and to be treated as if he had still been a Canadian resident.

Then, to the extent that legislative changes subsequent to 1971 are relevant, I do not interpret them the same way as plaintiff. The wording of subsection (5) of section 216 (formerly 110), amended in 1974 by S.C. 1974-75-76, c. 26, section 121(5), reads as follows:

121. ...

(5) Where a person or a trust of which that person is a beneficiary has filed a return of income under Part I for a taxation year as permitted by this section or as required by section 150 and, in computing the amount of his income under Part I an amount has been deducted under paragraph 20(1)(a), or is deemed by subsection 107(2) to have been allowed under that paragraph, in respect of real property in Canada, a timber resource property or a timber limit in Canada, he shall, within the time prescribed by section 150 for filing a return of income under Part I, file a return of income under Part I, in the form prescribed for a person resident in Canada, for any subsequent taxation year in which he was a non-resident person and in which that real property, timber resource property or timber limit or any interest therein is disposed of, within the meaning of section 13, by him or by a partnership of which he is a member, 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 any amount paid, or deemed by this Part to have been paid to him or to a partnership of which he is a member in that subsequent taxation year in respect of any interest in real property, timber resource property or timber limit in Canada, to pay tax under Part I for that subsequent taxation year as though

strictement à certaines dispositions spécifiques de la Partie I, il parle d'un rapport d'impôt «sous le régime de la Partie I» («*under Part I*»), et il accepte de considérer le non-résident «comme s'il était résident au Canada». Ainsi, quant au sujet traité et pour les fins visées, tout le régime de la Partie I est incorporé et le contribuable est assimilé à un résident canadien. Je ne comprends pas autrement l'arrêt *M.R.N. c. Bessemer Trust Company* [1972] C.F. 1398 infirmant [1972] C.F. 1176. Il en résulte, à mon avis, que par suite de son option en 1970, le demandeur, pour ce qui touchait à son immeuble, est resté assujéti au même régime qu'auparavant, et il a continué à être traité à cet égard comme s'il était demeuré résident au Canada. En 1971, par l'effet du paragraphe (5), il était tenu de se soumettre au même régime et d'être traité comme s'il était toujours résident au Canada.

Ensuite, pour ce qui est des interventions législatives ultérieures à 1971, dans la mesure où il est possible d'en tenir compte, je ne les vois pas de la même façon que le demandeur. Le texte du paragraphe (5) de l'article 216 (autrefois 110) modifié en 1974 par S.C. 1974-75-76, c. 26, article 121(5) se lit comme suit:

121. ...

(5) Lorsqu'une personne ou une fiducie dont cette personne est bénéficiaire a déposé une déclaration de revenu en vertu de la Partie I pour une année d'imposition, ainsi que le permet le présent article ou que l'exige l'article 150 et que, lors du calcul du montant de son revenu en vertu de la Partie I un montant a été déduit, en vertu de l'alinéa 20(1)a) ou est réputé conformément au paragraphe 107(2) avoir été déductible en vertu de cet alinéa relativement à des biens immeubles, à un avoir forestier ou à une concession forestière situés au Canada, cette personne doit, dans le délai prescrit à l'article 150 pour le dépôt d'une déclaration de revenu selon la Partie I, déposer une déclaration de revenu en vertu de la Partie I, en la forme prescrite dans le cas d'une personne résidant au Canada, pour toute année d'imposition postérieure durant laquelle elle ne résidait pas au Canada et durant laquelle les biens immeubles, l'avoir forestier ou la concession forestière ou tous droits y afférents font l'objet d'une disposition, au sens de l'article 13, de la part de cette personne ou de la part d'une société dont elle est membre, et cette personne, indépendamment de son obligation de payer l'impôt par ailleurs payable en vertu de la Partie I, est dès lors tenue, plutôt que de payer l'impôt en vertu de la présente Partie sur toute somme qui lui a été versée ou qui est réputée, en vertu de la présente Partie lui avoir été versée ou avoir été versée à une société dont elle est membre, durant cette année d'imposition postérieure relativement à tout droit sur un bien immeuble, un avoir forestier ou une concession forestière situés au Canada, de payer l'impôt payable en vertu de la Partie I pour cette année d'imposition postérieure comme si

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

(b) his income from his interest in real property, timber resource property or 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, timber resource property or timber limits in Canada were his only income; and

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

In my opinion, the amendments made to the old legislation did not have the effect of covering in future a case like that of plaintiff; rather, they applied to a taxpayer who, having benefited from depreciation deductions while he was a Canadian resident, became a foreign resident and did not exercise the option authorized by subsection (1).

I am of the opinion that the Minister's interpretation was correct and the Tax Review Board correctly upheld it; by exercising in 1970 the option allowed him by subsection (1) of section 110, plaintiff remained subject with respect to his real property to the scheme of Part I, and thereupon had to be treated as though he were still resident in Canada.

The action will accordingly be dismissed with costs.

At the request of the parties, nevertheless, I will return the case to the Minister for him to make an assessment taking into account the undertaking given by him to fix the amount of the recovery at \$30,588.35 instead of \$31,159.05, as set forth in paragraph 11 of the joint statement of facts.

a) elle était une personne résidant au Canada et n'était pas exonérée d'impôt en vertu de l'article 149;

b) le revenu provenant de ses droits sur des biens immeubles, des avoirs forestiers ou des concessions forestières situés au Canada et sa part du revenu d'une société dont elle était membre provenant de ses droits sur des biens immeubles, des avoirs forestiers ou 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.

A mon avis, les modifications apportées au texte ancien n'ont pas eu pour but de couvrir pour l'avenir un cas comme celui du demandeur, mais d'atteindre le contribuable qui, après avoir bénéficié de déductions d'amortissement alors qu'il était résident canadien, deviendrait résident étranger et se garderait de se prévaloir de l'option autorisée par le paragraphe (1).

Je suis d'avis que la façon de voir du Ministre était fondée et la Commission de révision a eu raison de la confirmer: en se prévalant en 1970 de la possibilité que lui accordait le paragraphe (1) de l'article 110, le demandeur demeurait assujéti, quant à son immeuble, au régime de la Partie I et devait dès lors être traité comme s'il était toujours résident du Canada.

L'action sera donc rejetée avec dépens.

A la demande des parties, je retournerai néanmoins le dossier au Ministre pour qu'il émette une cotisation qui tienne compte de l'engagement qu'il a pris d'établir le montant de la récupération à \$30,588.35 au lieu de \$31,159.05, comme l'atteste le paragraphe 11 de l'exposé conjoint des faits.