

A-105-73

A-105-73

The Estate of Paul Dontigny represented by Georgette Rondeau, Executrix and Residuary Legatee (*Appellant*)

v.

The Queen (*Respondent*)

Court of Appeal, Jackett C.J., St.-Germain and Choquette D.J.J.—Ottawa, May 23, July 11 and 18, 1974.

Estate tax—Devise of immovable to widow with gift to children on remarriage—Liability to tax—Estate Tax Act, s. 7(1)(a).

Appeal from the judgment of the Trial Division ([1973] F.C. 587) dismissing, with costs, an appeal from a decision of the Tax Review Board confirming an assessment under the *Estate Tax Act*.

D by his will left the residue of his estate to his wife on condition that if she remarried the immovable property should go to his children.

Held, that the appeal is dismissed and the value of the immovable property must be included in the aggregate net value of his estate for estate tax purposes. The immovable did not "vest indefeasibly" in the wife as required by section 7(1)(a) of the *Estate Tax Act*, therefore it is unnecessary to consider whether the will created a "substitution" in the sense of the *Civil Code* and a "settlement" within the meaning of section 7(1)(a) of the *Estate Tax Act*.

APPEAL.

COUNSEL:

Luc Forget for appellant.

Alban Garon, Q.C., and *W. Lefebvre* for respondent.

SOLICITORS:

Martineau and Forget, Hull, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

JACKETT C.J.—This is an appeal from a judgment of the Trial Division dismissing, with costs, an appeal from a decision of the Tax Review Board confirming an assessment under the *Estate Tax Act*.

La succession de Paul Dontigny représentée par Dame Georgette Rondeau, exécutrice testamentaire et légataire universelle (*Appelante*)

c.

La Reine (*Intimée*)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, les juges suppléants St.-Germain et Choquette—Ottawa, le 23 mai, les 11 et 18 juillet 1974.

Impôt sur les biens transmis par décès—Legs des biens immobiliers à la veuve sous réserve de donation aux enfants en cas de remariage—Assujettissement à l'impôt—Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, art. 7(1)a.

Appel d'une décision de la Division de première instance ([1973] C.F. 587) rejetant, avec dépens, un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt qui confirmait une cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*.

Par testament, *D* a institué son épouse légataire universelle à la condition que les biens immobiliers soient dévolus à ses enfants si elle se remariait.

Arrêt: l'appel est rejeté et la valeur des biens immobiliers doit être incluse dans la valeur globale nette de la succession aux fins de l'impôt sur les biens transmis par décès. Les biens immobiliers n'ont pas été «dévolus irrévocablement» à l'épouse au sens de l'article 7(1)a) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, et il est donc inutile de déterminer si le testament créait une «substitution» au sens du *Code civil* et une «constitution» au sens de l'article 7(1)a) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*.

APPEL.

AVOCATS:

Luc Forget pour l'appelante.

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

b PROCUREURS:

Martineau et Forget, Hull, pour l'appelante.

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

LE JUGE EN CHEF JACKETT—Il s'agit d'un appel d'un jugement de la Division de première instance rejetant, avec dépens, un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt qui confirmait une cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*.

The appeal to the Trial Division was determined on an agreed statement of the following facts:

[TRANSLATION] 1. The death of Paul Dontigny occurred on or about May 12, 1970.

2. The late Paul Dontigny was domiciled at Cayamant Lake, in the county of Pontiac, in the Province of Quebec.

3. He was the spouse of Georgette Rondeau.

4. According to the will dated March 13, 1953, (Exhibit E-1), sworn before Cléo Vaillancourt, notary, and appearing in his records as number 492, the late Paul Dontigny named Georgette Rondeau as his executrix.

5. The testator, Paul Dontigny, disposed of his property as indicated in clauses four and nine of the said will:

[TRANSLATION] a) Clause four: I bequeath all my property, movable and immovable, without exception, that I may leave on my death, including life insurance policies in force at the time of my death, to my wife, GEORGETTE RONDEAU, whom I appoint as my residuary legatee; under the conditions mentioned in clause nine.

b) Clause nine: If my wife and residuary legatee does not remain a widow and remarries, I wish all my immovable property to devolve upon my children living at the time of the second marriage of their mother or, if there are no children living, upon the children of the latter.

6. The aggregate net value of the property left by the deceased is \$85,395.76, \$57,075.00 being immovable property.

7. By a Notice of Assessment dated May 17, 1971, the Minister of National Revenue advised the appellant that he had established a tax assessment of \$3,036.75 by virtue of the *Estate Tax Act*.

8. The appellant appealed the assessment to the Tax Review Board, which dismissed the appeal in the judgment dated November 6, 1972.

9. The only question at issue may be formulated thus: is the value of the immovable property belonging to the deceased at the time of his death, and included in the calculation of the aggregate net value, deductible from the latter by virtue of paragraphs 7(1)(a) or 7(1)(b) of the *Estate Tax Act* for the purpose of establishing the aggregate taxable value?

In this Court, the appellant abandoned his claim in so far as it was based on section 7(1)(b) of the *Estate Tax Act*.

The following provisions of the *Estate Tax*

L'appel à la Division de première instance a été tranché sur un exposé conjoint des faits suivants:

1. Paul Dontigny est décédé le ou vers le 12 mai 1970.

2. Feu Paul Dontigny était domicilié à Lac Cayamant, comté de Pontiac, province de Québec.

3. Il était l'époux de Dame Georgette Rondeau.

4. Par testament daté du 13 mars 1953, (Exhibit E-1), passé devant le notaire Cléo Vaillancourt et apparaissant sous le numéro 492 de ses minutes, feu Paul Dontigny a nommé Dame Georgette Rondeau, exécutrice testamentaire.

5. Le testateur, Paul Dontigny, disposa de ses biens ainsi qu'il appert des clauses quatrième et neuvième dudit testament:

a) Article quatrième: Je lègue tous mes biens meubles et immeubles, sans exception, que je délaisserai à mon décès, y compris les assurances que j'aurai sur ma vie à l'heure de ma mort, à mon épouse, Dame GEORGETTE RONDEAU, que j'institue ma légataire universelle; aux conditions mentionnées à l'article neuf;

b) Article neuvième: Si mon épouse et légataire universelle ne garde pas viduité et se remarie, j'entends que tous mes biens immobiliers soient dévolus à mes enfants vivant lors du second mariage de leur mère et à défaut d'enfants vivants, aux enfants de ces derniers.

6. La valeur globale nette des biens laissés par le *de cujus* est de \$85,395.76, dont \$57,075.00 de biens immobiliers.

7. Par Avis de Cotisation daté du 17 mai 1971, le Ministre du Revenu National avisait l'Appelante qu'il avait établi une cotisation d'impôt de \$3,036.75 en vertu de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*.

8. L'Appelante en appela de la cotisation à la Commission de Révision de l'Impôt qui rejeta l'appel par jugement daté du 6 novembre 1972.

9. La seule question en litige peut se formuler comme suit: la valeur des biens immobiliers appartenant au *de cujus* lors de son décès et comprise dans le calcul de la valeur globale nette est-elle déductible de cette dernière en vertu des alinéas 7(1)a) ou 7(1)b) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* pour établir la valeur globale imposable?

Devant cette cour, l'appelante a renoncé à sa prétention dans la mesure où elle était fondée sur l'article 7(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*.

Il convient d'examiner les dispositions suivan-

Act¹ should be considered in connection with this appeal:

7. (1) For the purpose of computing the aggregate taxable value of the property passing on the death of a person, there may be deducted from the aggregate net value of that property computed in accordance with Division B such of the following amounts as are applicable:

(a) the value of any property passing on the death of the deceased to which his spouse is the successor that can, within six months after the death of the deceased or such longer period as may be reasonable in the circumstances, be established to be vested indefeasibly in his spouse for the benefit of such spouse, except any such property comprising a gift made by the creation of a settlement or the transfer of property to a trustee in trust;

(2) For the purposes of paragraph (1)(a), any superannuation, pension or death benefit payable or granted

(a) out of or under any fund or plan established for the payment of superannuation, pension or death benefits to recipients, or

(b) out of the revenue of Her Majesty in right of Canada or a province or under or subject to any Act of the Parliament of Canada or of the legislature of a province,

to the spouse of a deceased on or after the death of the deceased in respect of such death, subject to a provision that such benefit ceases to be payable to such spouse if he remarries, shall not, by reason only of such provision, be considered not to be vested indefeasibly in him.

62. (1) In this Act

“settlement” includes

(a) any trust, whether expressed in writing or otherwise, in favour of any person, and, if contained in a deed or other instrument effecting the settlement, whether or not such deed or other instrument was made for valuable consideration as between the settlor and any other person, and

(b) any deed or other instrument under or by virtue of which a usufruct or substitution is created or any real property or estate or interest therein stands limited to any persons by way of succession;

As I see the matter, there are two hurdles that the appellant must surmount to succeed in this appeal, viz:

¹ While the deceased died before the Revised Statutes of Canada, 1970, came into force, the parties did not supply us with copies of the applicable law but assured us that it did not differ in any material respect from c. E-9 of R.S.C. 1970, which is the text to which I refer.

tes de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*¹:

7. (1) Aux fins du calcul de la valeur globale imposable des biens transmis au décès d'une personne, il peut être déduit de la valeur globale nette de ces biens, calculée conformément à la Division B, ceux des montants suivants qui sont applicables:

a) la valeur de tous biens transmis au décès du *de cuius* et dans lesquels son conjoint est le successeur et dont il peut être démontré, dans les six mois qui suivent le décès du *de cuius* ou dans un délai plus long qui peut être raisonnable dans les circonstances, qu'ils ont été dévolus irrévocablement à son conjoint au profit de ce dernier, à l'exclusion de ceux de ces biens qui forment une donation faite par création d'une constitution ou par transfert des biens, en fiducie, à un fiduciaire;

(2) Aux fins de l'alinéa (1)a), toute prestation de pension de retraite, d'une autre pension ou d'une prestation de décès qui est payable ou accordée

a) par une caisse ou en vertu d'un régime établis en vue du paiement, aux bénéficiaires, de prestations de pension de retraite, d'une autre pension ou d'une prestation de décès, ou

b) à même le revenu de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province ou en vertu ou sous réserve d'une loi du Parlement du Canada ou de la législature d'une province,

au conjoint d'un *de cuius*, au décès ou après le décès du *de cuius*, du fait de ce décès, sous réserve d'une disposition portant que cette prestation cesse de lui être payable s'il se remarie, ne doit pas, du seul fait d'une telle disposition, être considérée comme ne lui étant pas dévolue irrévocablement.

62. (1) Dans la présente loi

«constitution» comprend

a) toute fiducie, exprimée par écrit ou autrement, en faveur de quelque personne et, si elle est contenue dans un acte ou autre instrument effectuant la constitution, que cet acte ou autre instrument constate un contrat à titre onéreux ou à titre gratuit entre le constituant et toute autre personne, et

b) tout acte ou autre document en vertu ou par l'effet duquel un usufruit ou une substitution sont créés ou un immeuble ou un droit y afférent sont dévolus à des personnes sous réserve de droits successifs;

À mon sens, pour obtenir gain de cause, l'appelante doit surmonter deux obstacles, savoir:

¹ Bien que le *de cuius* soit décédé avant l'entrée en vigueur des Statuts révisés du Canada de 1970, les parties ne nous ont pas fourni de copies de la loi applicable, mais elles nous ont assuré qu'elle ne différerait, sous aucun aspect important, du c. E-9 des S.R.C., 1970, qui est le texte auquel je me reporte.

(a) it must be established that the "property" the value of which it is wished to deduct under section 7(1)(a) was not "property comprising a gift made by creation of a settlement" (which by definition includes an "instrument under or by virtue of which . . . a substitution is created") so as to be excluded from section 7(1)(a) by the concluding words thereof, and

(b) it must be established that the "property" the value of which it is wished to deduct under section 7(1)(a) was "vested indefeasibly" in the widow "for the benefit of" the widow, or, as it is put in the French version, that the property was "*dévolus irrévocablement à son conjoint au profit de ce dernier*".

If the appellant fails to surmount either of these hurdles, the appeal fails.

As I am of opinion that the appellant has failed to surmount the second hurdle, it is unnecessary for me to consider whether the first one has been surmounted.

Regardless of whether the will created a "substitution", within the meaning of that word in the *Civil Code* of Quebec, when it gave to the widow the testator's real property subject to the requirement that, if she re-married, the real property would pass to the children or the grandchildren at the time of the re-marriage, a question concerning which there seems to be room for possible difference of opinion, there is agreement that the widow received the property under the will, not absolutely, but subject to title passing to the children or grandchildren if she re-married. In my view, such a will does not vest the property in the widow "indefeasibly". A gift that is subject to being defeated or terminated on an event such as re-marriage is defeasible and does not, therefore, fall within the principal part of section 7(1)(a). This is, as I understand it, the view expressed by the learned trial judge in the penultimate paragraph of his Reasons for Judgment, with which I agree.

In my view, the appeal should be dismissed with costs.

* * *

a) elle doit démontrer que le «bien» dont elle veut déduire la valeur en vertu de l'article 7(1)(a) n'était pas un de «ces biens qui forment une donation faite par création d'une constitution» (qui, par définition, comprend un «document en vertu ou par l'effet duquel . . . une substitution» est créée) de façon à relever de l'exclusion prévue par la conclusion de l'article 7(1)(a), et

b) elle doit démontrer que le «bien» dont elle veut déduire la valeur en vertu de l'article 7(1)(a) a été «dévolu irrévocablement» à la veuve «au profit de» cette dernière ou, suivant les termes de la version anglaise, que le bien a été «*vested indefeasibly in his spouse for the benefit of such spouse*».

Si l'appelante ne réussit pas à surmonter l'un des deux obstacles, l'appel doit être rejeté.

d Comme j'estime que l'appelante n'a pas réussi à surmonter le deuxième obstacle, il m'est inutile d'examiner ce qu'il en est du premier.

e Il semble qu'il puisse y avoir divergence d'opinion sur la question de savoir si le testateur a créé une «substitution», au sens du *Code civil* de la province de Québec, en léguant ses immeubles à sa veuve sous réserve de l'obligation de les remettre, si elle se remarie, aux enfants ou aux petits-enfants vivant au moment du second mariage. Indépendamment de cette question, il est constant que, aux termes du testament, la propriété des biens n'était pas dévolue purement et simplement à la veuve, mais devait, au cas de son remariage, passer aux enfants ou aux petits-enfants. A mon sens, un tel testament n'attribue pas «irrévocablement» les biens à la veuve. Une libéralité qui est susceptible d'être annulée ou résiliée lors d'un événement tel qu'un remariage, est révocable et, par conséquent, ne relève pas de la partie principale de l'article 7(1)(a). C'est là, si je comprends bien, l'opinion qu'a exprimée le juge de première instance dans l'avant-dernier paragraphe des motifs de son jugement.

j A mon avis, l'appel doit être rejeté avec dépens.

* * *

ST.-GERMAIN D.J. concurred.

* * *

CHOQUETTE D.J.—The essential facts and documents in this case are reported by the Chief Justice.

While not questioning the existence of a conditional substitution (art. 929 C.C.), I agree with the Chief Justice that for the purposes of this appeal, it is sufficient to invoke the last reason given by the judge of the Trial Division, namely that the immovables of the deceased were not “vested indefeasibly” in his spouse as required by section 7(1)(a) of the *Estate Tax Act* (R.S.C. 1970, c. E-9).

To counter this argument, the appellant cites article 892 of the *Civil Code*, and maintains that only the deceased could revoke the legacy of his property to his spouse, and since he did not do so during his lifetime, the legacy is now irrevocable. She concludes that if she remarries, it is she the widow, and not the deceased, who will cause the property to pass to her children.

I cannot accept this reasoning. It was the testator himself who specified in clause 9 of his will that its provisions would be revoked should his widow remarry. If she does remarry, it will doubtless be of her own volition, but it will be by the wish of the testator that the property in question devolves upon his children or grandchildren.

The legacy in question amounts to a legacy subject to a resolutive condition: if the condition is fulfilled, action can be taken to revoke it (art. 893 C.C.).

The condition is valid, inasmuch as it requires—in addition to the will of the legatee—the performance of a certain act, namely a second marriage (art. 1081 C.C.).

In my view, the condition does not constitute an “impairment of the basic right to marry or not to marry”, as maintained by the appellant. The widow retains complete freedom in this respect. The testator for his part was merely exercising his right to dispose of his property as

LE JUGE SUPPLÉANT ST.-GERMAIN a souscrit à l'avis.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT CHOQUETTE—Les faits et les textes essentiels sont exposés et cités par M. le juge en chef.

Sans mettre en doute l'existence d'une substitution conditionnelle (C.C. art. 929), je crois avec le juge en chef qu'il suffit, pour les fins du présent appel, de s'en tenir au dernier motif du juge de la Division de première instance, à savoir que les biens immobiliers du testateur n'ont pas été «dévolus irrévocablement» à son épouse, comme l'exige l'article 7(1)a) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* (S.R.C. 1970, c. E-9).

S'attaquant à ce motif, l'appelante cite l'article 892 *Code civil* et soutient que seul le testateur pouvait révoquer le legs de ses biens fait à son épouse et que, le défunt ne l'ayant pas fait de son vivant, ce legs est maintenant irrévocable. Elle conclut que si elle se remarie, c'est elle, la veuve, qui fera passer les biens à ses enfants, non le testateur.

Je ne puis retenir ce raisonnement. C'est le testateur lui-même qui, par la clause 9 de son testament, a stipulé la révocabilité du legs au cas où sa veuve se remarierait. Si celle-ci se remarie, elle le fera sans doute de sa propre volonté, mais ce sera de par la volonté du testateur que les biens visés passeront à ses enfants ou petits-enfants.

Le legs dont il s'agit équivaut à un legs sous condition résolutoire. Si la condition se réalise, elle donne ouverture à l'action en révocation de legs (art. 893 C.C.).

Cette condition est valide, vu qu'elle exige, outre la volonté de la légataire, l'accomplissement d'un acte déterminé, à savoir un second mariage (C.C. art. 1081).

Cette condition ne constitue pas, à mon avis, une «atteinte à un droit fondamental: le droit de se marier ou de ne pas se marier», comme le propose l'appelante. La veuve conserve toute liberté à cet égard. Quant au testateur, il n'a fait qu'exercer son droit de disposer de ses biens

he saw fit, the condition being laid down in the interests of his children.

As long as the condition remains possible and effective, the legacy remains revocable.

The appellant further maintains that if her right of ownership is subject to resolution or revocation, then she has only a simple interest in, or right of temporary enjoyment of, the property bequeathed. She requests that her assessment be revised accordingly.

In response it must be pointed out that it is the aggregate net value of all property passing on the death of a person that must be calculated for estate tax purposes, subject to the deductions allowed under the Act (c. E-9).

The property in question forms part of the estate bequeathed by the testator at his death. The fact that the property is not "vested indefeasibly" in his widow does not release his estate from the responsibility of paying an assessment based on the value of the property itself. It is as executrix and universal legatee, moreover, that the appellant is required to pay this assessment.

I would add one final reason relating to revocability. For the purposes of paragraph (1)(a) of section 7, only superannuation, pension or death benefits payable to the spouse of a deceased subject to a provision that such benefit ceases to be payable to him if he remarries are to be considered not to be vested indefeasibly in him (s. 7(2)). This means that in other cases—particularly that of a bequest of immovables—devolution is to be deemed revocable where there is such a provision.

The appellant's other arguments relate to substitution. Since we adhere to the revocability argument, they need not be discussed.

The appellant is at liberty to complain of the harshness of the Act in her particular case—and her submission contains everything that could be said in her favour—but she cannot complain

comme il l'entendait, la condition stipulée étant dans l'intérêt de ses enfants.

Tant et aussi longtemps que la condition reste possible et efficace, le legs demeure révocable.

L'appelante soutient encore que, si son droit de propriété est résoluble ou révocable, elle n'a plus qu'un simple intérêt ou droit de jouissance temporaire dans les immeubles légués. Elle demande que sa cotisation soit révisée en conséquence.

A ceci, il faut répondre que c'est la valeur globale nette de tous les biens transmis au décès d'une personne qui doit être calculée pour les fins de l'impôt successoral, sous réserve des déductions permises par la Loi (c. E-9).

Les immeubles légués font partie du patrimoine transmis par le testateur lors de son décès. Le fait que ces biens ne soient pas dévolus irrévocablement à sa veuve ne libère pas la succession de sa responsabilité quant au paiement d'une cotisation basée sur la valeur de la propriété elle-même. C'est d'ailleurs en qualité d'exécutrice testamentaire et de légataire universelle que l'appelante est appelée à payer cette cotisation.

J'ajouterai un dernier motif au chef de la révocabilité. Aux fins de l'alinéa a) de l'article 7, seules les «prestations de pension de retraite, d'une autre pension ou prestation de décès» payables au conjoint d'une personne décédée sous réserve d'une disposition portant que «cette prestation cesse de lui être payable s'il se remarie», ne doivent pas être considérées comme ne lui étant pas dévolues irrévocablement (art. 7(2)). C'est dire que dans les autres cas, spécialement dans le cas d'un legs immobilier, la dévolution doit être tenue pour révocable du fait d'une telle disposition.

Les autres moyens de l'appelante portent sur la substitution. Vu que nous nous en tenons au motif de la révocabilité, il n'y a pas lieu d'en discuter.

L'appelante est libre de se plaindre de la rigueur de la Loi dans son cas particulier—son mémoire contient d'ailleurs tout ce qui pouvait être dit en sa faveur—mais elle ne peut se

of a judgment that merely applies the Act.

Having said this, I will subscribe to the arguments of the Chief Justice, and in accordance with his conclusions I would dismiss the appeal with costs.

plaindre d'un jugement qui ne fait qu'appliquer la Loi.

Ceci dit, je souscris au raisonnement de M. le juge en chef et, adoptant ses conclusions, je rejeterais l'appel avec dépens.