

T-440-76

T-440-76

Bernard Shinder and Meriam Weiner, Executors of the Estate of Bertram L. Katz, deceased (Plaintiffs)

Bernard Shinder et Meriam Weiner, exécuteurs testamentaires de feu Bertram L. Katz (Demandeurs)

v.

c.

The Queen (Defendant)

La Reine (Défenderesse)

Trial Division, Addy J.—Ottawa, April 21 and September 24, 1976.

b Division de première instance, le juge Addy—Ottawa, le 21 avril et le 24 septembre 1976.

Income tax — Claim for deduction from income of capital cost allowance on depreciable property of deceased — Whether taxation year of deceased person ends on date of death or on December 31 of year of death — Conflict between ss. 3, 13, 20, 70 and 249 of Act and Regulation 1100 — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63 — Income Tax Regulations, SOR/54-682 — The Devolution of Estates Act, R.S.O. 1970, c. 129 — The Wills Act, R.S.O. 1970, c. 499 — Interpretation Act, R.S.C. 1970, c. I-23.

c *Impôt sur le revenu — Demande visant à déduire du revenu une allocation à l'égard du coût en capital sur les biens amortissables du de cujus — L'année d'imposition d'une personne décédée prend-elle fin à la date de son décès ou au 31 décembre de l'année de son décès? — Conflit entre les art. 3, 13, 20, 70 et 249 de la Loi et 1100 des Règlements — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63 — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/54-682 — The Devolution of Estates Act, S.R.O. 1970, c. 129 — The Wills Act, S.R.O. 1970, c. 499 — Loi d'interprétation, S.R.C. 1970, c. I-23.*

At the time of his death in September 1973, the deceased owned depreciable property in classes 3 and 8 of Schedule B of the *Income Tax Regulations* and the plaintiffs filed his income tax return for the year 1973 claiming as a deduction capital cost allowances in respect of these assets. Plaintiffs argued that section 3 of the Act envisaged that in determining the aggregate in section 3(a) normal business expenses would be deductible and that the combined effect of sections 1100(1)(a) and (3b) of the Regulations and section 20(1)(a) of the Act entitle a deduction for capital cost allowance to be made for the year of the deceased's death. Plaintiffs further maintained that section 70(6) is intended to cover the determination of capital gains and not capital cost allowances and in any event is of general application and does not override the provisions of section 1100(3b) of the Regulations. Defendant argues that section 70(6) is not limited and states that taxpayer is deemed to have received the proceeds from the disposal of his property at the time of his decease and so has no basis for calculating any capital cost allowance under Regulation 1100(3b); furthermore, section 20(1) does not authorize the enacting of any regulation contrary to the Act.

d A son décès, survenu en septembre 1973, le de cujus était propriétaire de biens amortissables compris dans les catégories 3 et 8 de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*. Les demandeurs ont produit, en son nom, une déclaration d'impôt pour l'année 1973 dans laquelle ils ont réclamé, à titre de déduction, des allocations à l'égard du coût en capital relativement à ces biens. Les demandeurs font valoir que l'article 3 de la Loi prévoit que les dépenses normales occasionnées par l'exploitation d'une entreprise seraient admissibles à titre de déductions dans le calcul du total prévu à l'article 3a) et que, par l'effet de la réunion des articles 1100(1)a) et (3b) des Règlements et de l'article 20(1)a) de la Loi, on obtient le droit de déduire, pour l'année de décès du contribuable, une allocation à l'égard du coût en capital. Les demandeurs soutiennent, en outre, que l'article 70(6) vise le calcul des gains en capital et non celui des allocations à l'égard du coût en capital et que, de toute façon, il a une portée générale et ne supprime pas les dispositions de l'article 1100(3b) des Règlements. La défenderesse plaide que l'article 70(6) n'a pas un champ d'application limité et déclare que le contribuable est réputé avoir reçu le produit de la disposition du bien au moment de son décès et, par conséquent, que le calcul, par le contribuable, d'une allocation quelconque à l'égard du coût en capital, en vertu de l'article 1100(3b) des Règlements, n'est pas fondé; de plus, l'article 20(1) n'autorise pas l'adoption d'un règlement contraire à la Loi.

Held, the action is dismissed, with parties left to pay their own costs since the defendant neglected to repeal or amend its own Regulations which are in direct conflict with the new legislation. Whether the taxpayer's taxation year is deemed to end at the date of his death or at the end of the year of his death, he would be deemed under section 70(6) to have disposed of his asset and received the proceeds immediately before the end of the taxation year which ended on his decease and therefore there would be no asset remaining on which capital cost allowance could be claimed. The wording of section 70(5) and (6) is too specific to allow for the continued application of

i *Arrêt*: l'action est rejetée et les parties devront payer leurs propres dépens puisque la défenderesse a négligé d'abroger ou de modifier ses propres règlements, lesquels sont en contradiction avec la nouvelle loi. Que l'année d'imposition d'un contribuable soit réputée prendre fin à la date de son décès ou à la fin de l'année de son décès, il est réputé, en vertu de l'article 70(6), avoir disposé de son bien et en avoir reçu le produit avant la fin de l'année d'imposition qui s'est terminée à son décès et, par conséquent, il n'y aurait plus de bien sur lequel on pourrait réclamer une allocation à l'égard du coût en capital. La formulation des articles 70(5) et (6) est beaucoup trop précise pour

Regulations 1100(1)(a) or (3b) to circumstances such as those of this case.

Compagnie Immobilière BCN Ltée v. The Queen [1972] 2 F.C. 433, distinguished.

ACTION.

COUNSEL:

B. Shinder for plaintiffs.
O. A. Pyrcz for defendant.

SOLICITORS:

Goldberg, Shinder, Shmelzer, Gardner & Kronick, Ottawa, for plaintiffs.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ADDY J.: The deceased, Bertram L. Katz, died testate on or about the 18th of September 1973, leaving all of his property to named executors and trustees in trust to pay the revenue to his wife with the remainder to other beneficiaries after his wife's death.

At the date of his death, the deceased owned depreciable property in classes 3 and 8 of Schedule B of the *Income Tax Regulations*¹, the undepreciated capital cost of which was \$418,272 in respect of class 3 and \$3,287 in respect of class 8. A 1973 individual income tax return was filed on behalf of the deceased by the plaintiffs and there was claimed as a deduction from income, capital cost allowance in the amount of \$14,951 in respect of class 3 assets and \$470 in respect of class 8 assets.

On reassessment, the Minister of National Revenue disallowed the deduction of the above-mentioned capital cost allowances claimed by the plaintiffs who, as a result, instituted the present action.

The case turns on the interpretation of and possible conflicts between certain provisions of

¹ SOR/54-682.

permettre l'application continue des Règlements 1100(1)a) ou (3b) à des circonstances semblables à celles en l'espèce.

Distinction faite avec l'arrêt: *Compagnie Immobilière BCN Ltée c. La Reine* [1972] 2 C.F. 433.

a ACTION.

AVOCATS:

B. Shinder pour les demandeurs.
O. A. Pyrcz pour la défenderesse.

b

PROCUREURS:

Goldberg, Shinder, Shmelzer, Gardner & Kronick, Ottawa, pour les demandeurs.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

c

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

d LE JUGE ADDY: Le de cujus, Bertram L. Katz, décédé le 18 septembre 1973 ou vers cette date, a laissé un testament aux termes duquel il avait nommé des exécuteurs et fiduciaires à qui il transmettait tous ses biens à charge de payer, à son épouse, les revenus tirés de la fiducie, et après le décès de cette dernière, d'en payer le résidu à d'autres bénéficiaires.

e A son décès, le de cujus était propriétaire de biens amortissables compris dans les catégories 3 et 8 de l'annexe B des *Règlements de l'impôt sur le revenu*¹; la fraction non amortie du coût en capital était de \$418,272 à l'égard des biens de la catégorie 3 et de \$3,287 à l'égard des biens de la catégorie 8. Les demandeurs ont produit, au nom du de cujus, une déclaration d'impôt pour l'année 1973 dans laquelle ils ont réclamé à titre de déduction du revenu, une allocation à l'égard du coût en capital de \$14,951 quant aux biens de la catégorie 3 et de \$470 quant aux biens de la catégorie 8.

f Lors d'une nouvelle cotisation, le ministre du Revenu national annula la déduction réclamée par les demandeurs; à la suite de cette décision, ces derniers intentèrent la présente action.

g L'affaire porte sur l'interprétation de certaines dispositions des articles 3, 13, 20, 70 et 249 de la

¹ DORS/54-682.

sections 3, 13, 20, 70 and 249 of the *Income Tax Act*² and of Regulation 1100, *supra*, the Regulation having come into force in 1954. The relevant portions of those provisions are reproduced hereunder for the sake of convenience:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year determined by the following rules:

(a) determine the aggregate of amounts each of which is the taxpayer's income for the year (other than a taxable capital gain from the disposition of a property) from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, his income for the year from each office, employment, business and property;

(b) determine the amount, if any, by which

(i) the aggregate of his taxable capital gains for the year from dispositions of property other than listed personal property, and his taxable net gain for the year from dispositions of listed personal property,

exceeds

(ii) his allowable capital losses for the year from dispositions of property other than listed personal property,

(c) determine the amount, if any, by which the aggregate determined under paragraph (a) plus the amount determined under paragraph (b) exceeds the aggregate of the deductions permitted by subdivision e in computing the taxpayer's income for the year (except such of or such part of those deductions, if any, as have been taken into account in determining the aggregate referred to in paragraph (a));

13. ...

(21) In this section and any regulations made under paragraph 20(1)(a),

(f) "undepreciated capital cost" to a taxpayer of depreciable property of a prescribed class as of any time means the capital cost to the taxpayer of depreciable property of that class acquired before that time minus the aggregate of

(ii) for each disposition before that time of property of the taxpayer of that class, the least of

- (A) the proceeds of disposition of the property,
- (B) the capital cost to him of the property, and

(C) the undepreciated capital cost to him of property of that class immediately before the disposition,

20. (1) Notwithstanding paragraphs 18(1)(a),(b) and (h), in computing a taxpayer's income for a taxation year from a business or property, there may be deducted such of the

*Loi de l'impôt sur le revenu*² et de l'article 1100 des Règlements précités,—mis en vigueur en 1954—et sur les conflits pouvant surgir entre ces dispositions. Pour des raisons de commodité, je reproduis les extraits pertinents de ces dispositions:

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes:

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien), dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

b) en calculant la fraction, si fraction il y a,

(i) du total de ses gains en capital imposables pour l'année, tiré de la disposition de biens autres que des biens personnels désignés, et de son gain net imposable pour l'année tiré de la disposition de biens personnels désignés

qui est en sus

(ii) du total de ses pertes en capital déductibles pour l'année, résultant de la disposition de biens autres que des biens personnels désignés;

c) en calculant la fraction, si fraction il y a, du total établi selon l'alinéa a) plus le montant établi selon l'alinéa b), qui est en sus du total des déductions permises par la sous-section e lors du calcul du revenu du contribuable pour l'année, (sauf les déductions ou la partie de ces déductions, si déductions il y a eu, dont il a été tenu compte lors du calcul du total visé à l'alinéa a));

13. ...

(21) Dans le présent article et dans tous règlements établis en application de l'alinéa 20(1)a),

f) «fraction non amortie du coût en capital» existant à une date donnée pour un contribuable, relativement à des biens amortissables d'une catégorie prescrite, signifie le coût en capital, supporté par le contribuable, des biens amortissables de cette catégorie acquis avant cette date diminué du total des montants suivants:

(ii) pour chaque disposition, avant cette date, de biens de cette catégorie appartenant au contribuable, la moins élevée des sommes suivantes:

- (A) le produit de la disposition des biens,
- (B) le coût en capital que ce contribuable a supporté pour les biens, ou

(C) la fraction non amortie du coût en capital pour ce contribuable relativement à des biens de cette catégorie, existant immédiatement avant la disposition,

20. (1) Nonobstant les dispositions des alinéas 18(1)a),b) et h), lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition, peuvent

² S.C. 1970-71-72, c. 63.

² S.C. 1970-71-72, c. 63.

following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto:

(a) such part of the capital cost to the taxpayer of property, or such amount in respect of the capital cost to the taxpayer

70. ...

(5) Where in a taxation year a taxpayer has died, the following rules apply:

(b) the taxpayer shall be deemed to have disposed, immediately before his death, of all depreciable property of a prescribed class owned by him at that time and to have received proceeds of disposition therefor equal to,

(i) where the fair market value of that property at that time exceeds the undepreciated capital cost thereof to the taxpayer at that time, the amount of that undepreciated capital cost plus ½ of the amount of the excess, and

(ii) in any other case, the fair market value of that property at that time plus ½ of the amount, if any, by which the undepreciated capital cost thereof to the taxpayer at that time exceeds that fair market value;

(6) Where any property of a taxpayer who was resident in Canada immediately before his death that is a property to which paragraphs (5)(a) and (c) or paragraphs (5)(b) and (d), as the case may be, would otherwise apply has, on or after his death and as a consequence thereof, been transferred or distributed to

(a) his spouse, who was resident in Canada immediately before the taxpayer's death, or

(b) a trust, created by the taxpayer's will, that was resident in Canada immediately after the time the property vested indefeasibly in the trust and under which

(i) his spouse is entitled to receive all of the income of the trust that arises before the spouse's death, and

... the following rules apply:

(c) paragraphs (5)(a) to (d) are not applicable to the property;

(d) the taxpayer shall be deemed to have disposed of the property immediately before his death and to have received proceeds of disposition therefor equal to,

(i) where the property was depreciable property of the taxpayer of a prescribed class, that proportion of the undepreciated capital cost to him immediately before his death of all of the depreciable property of the taxpayer of that class that the fair market value at that time of the property is of the fair market value at that time of all of the depreciable property of the taxpayer of that class, and

(ii) in any other case, the adjusted cost base to the taxpayer of the property immediately before his death,

être déduites celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

a) la partie, si partie il y a, du coût en capital des biens supporté par le contribuable ou le montant, si montant il y a, du coût en capital des biens, supporté par le contribuable, que le règlement autorise;

70. ...

(5) Lorsque, dans une année d'imposition, un contribuable est décédé, les règles suivantes s'appliquent:

b) le contribuable est réputé avoir disposé, immédiatement avant son décès, de tous les biens amortissables d'une catégorie prescrite lui appartenant à cette date-là et en avoir reçu du fait de leur disposition un produit égal,

(i) lorsque la juste valeur marchande de ces biens à cette date-là dépasse la fraction non amortie du coût en capital de ces biens, supporté par le contribuable, à cette date-là, au montant de cette fraction non amortie du coût en capital plus la moitié du montant de l'excédent, et,

(ii) dans les autres cas, à la juste valeur marchande de ces biens à cette date-là plus la moitié du montant, si montant il y a, de la fraction non amortie du coût en capital de ces biens, supporté par le contribuable, à cette date-là, qui est en sus de cette juste valeur marchande;

(6) Lorsqu'un bien d'un contribuable qui résidait au Canada immédiatement avant son décès, bien auquel les alinéas (5)a) et c) ou les alinéas (5)b) et d), selon le cas, s'appliqueraient par ailleurs, a été, lors de son décès ou postérieurement et par suite de ce décès, transféré ou transmis lors d'un partage

a) à son conjoint qui résidait au Canada immédiatement avant le décès du contribuable, ou

b) à une fiducie créée par le testament du contribuable qui résidait au Canada immédiatement après la date à laquelle le bien a été, par dévolution, irrévocablement acquis par la fiducie, et en vertu de laquelle

(i) le conjoint du contribuable, sa vie durant, a droit à tous les revenus de la fiducie, et

... les règles suivantes s'appliquent:

c) les alinéas (5)a) à d) ne s'appliquent pas à ce bien;

d) le contribuable est réputé avoir disposé du bien immédiatement avant son décès et avoir reçu de sa disposition un produit égal,

(i) lorsque le bien était un bien amortissable du contribuable, d'une catégorie prescrite, à la fraction non amortie du coût en capital, pour le contribuable, immédiatement avant son décès, de tous ses biens amortissables de cette catégorie, représentée par le rapport entre la juste valeur marchande de ce bien à cette date et la juste valeur marchande à cette date de tous les biens amortissables du contribuable de cette catégorie, et,

(ii) dans tout autre cas, au prix de base rajusté, pour le contribuable, de ce bien immédiatement avant son décès,

and the spouse or trust, as the case may be, shall be deemed to have acquired the property for an amount equal to those proceeds; and

249. (1) For the purpose of this Act, a "taxation year" is

(b) in the case of an individual, a calendar year,

1100. (1) Under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 of the Act, there is hereby allowed to a taxpayer, in computing his income from a business or property, as the case may be, deductions for each taxation year equal to

(a) such amounts as he may claim, in respect of property of each of the following classes in Schedule B not exceeding in respect of property

(iii) of class 3, 5%

of the amount remaining, if any, after deducting the amounts determined under sections 1107 and 1110 in respect of the class, from the undepreciated capital cost to him as of the end of the taxation year (before making any deduction under this subsection for the taxation year) of property of the class;

(3b) Where a taxpayer dies in the course of a taxation year, in determining his income from sources other than those referred to in subsection (3a), the amount allowed as a deduction under paragraphs (a), (d) and (h) of subsection (1) shall not exceed the proportion of the maximum amount allowable that the number of days that had elapsed in that taxation year prior to the day after the day of death is of 365.

Counsel for the plaintiffs argues that because section 3(c) above contains the words: "except . . . such part of those deductions . . . as have been taken into account in determining the aggregate referred to in paragraph (a)" section 3 clearly envisages that in determining the aggregate in section 3(a) normal expenses incurred in operating the business would be allowed as deductions other than the specific deductions allowed in subdivision e, that is, sections 60 to 66 inclusively. He also maintains that the combined effect of sections 1100(1)(a) and 1100(3b) of the Regulations which are authorized under section 20(1)(a) of the Act clearly entitle a deduction for capital cost allowance to be made in the case of the deceased taxpayer for the year of his decease.

Counsel for the plaintiffs also maintains that section 70(6), which deals with the question of a

et le conjoint ou la fiducie, selon le cas, est réputée avoir acquis ce bien en contrepartie d'une somme égale à ce produit; et

a 249. (1) Aux fins de la présente loi, une «année d'imposition» est

b) dans le cas d'un particulier, une année civile,

b 1100. (1) En vertu de l'alinéa a) du premier paragraphe de l'article 11 de la Loi, il est par les présentes alloué au contribuable dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens, selon le cas, des déductions pour chaque année d'imposition égales

c a) au montant qu'il peut réclamer à l'égard de biens de chacune des catégories suivantes, comprises dans l'Annexe B, sans dépasser, à l'égard des biens

(iii) de la catégorie 3, 5%,

d du montant qui reste, s'il en est, après déduction des montants, établis en vertu des articles 1107 et 1110 à l'égard de la catégorie, sur le coût en capital non déprécié, pour lui, des biens de la catégorie, à la fin de l'année d'imposition (avant d'opérer quelque déduction en vertu du présent paragraphe pour l'année d'imposition);

e (3b) Lorsqu'un contribuable meurt au cours d'une année d'imposition, dans l'établissement du revenu qu'il a tiré de provenances autres que celles dont il est question au paragraphe (3a), le montant accordé en déduction en vertu des alinéas a), d) et h) du paragraphe (1), ne doit pas dépasser la proportion du montant maximum permis que le nombre de jours qui se sont écoulés dans cette année d'imposition avant le jour suivant le jour du décès représente par rapport à 365.

g Selon l'avocat des demandeurs, parce que l'article 3c) contient les mots: «sauf . . . la partie de ces déductions . . . dont il a été tenu compte lors du calcul du total visé à l'alinéa a)», l'article 3 prévoit clairement que les dépenses normales occasionnées par l'exploitation de l'entreprise seraient admissibles à titre de déductions spécifiques autres que les déductions permises par la sous-section e—c'est-à-dire les déductions mentionnées aux articles 60 à 66 inclusivement—dans le calcul du total prévu à l'article 3a). Il soutient, en outre, que par l'effet de la réunion des articles 1100(1)a) et 1100(3b) des Règlements, autorisés en vertu de l'article 20(1)a) de la Loi, on obtient clairement le droit de déduire, pour l'année de décès du contribuable, une allocation à l'égard du coût en capital.

j L'avocat des demandeurs prétend, de plus, que l'article 70(6), qui traite de la création d'une

trust in favour of the spouse, is like section 70(5) intended in essence to cover the determination of capital gains and not capital cost allowances and in any event is but of general application and does not override or render null and void the provisions of section 1100(3b) of the Regulations.

The Crown on the other hand maintains that section 70(6) is not by any means limited in its application and it clearly states that the deceased taxpayer is not only deemed to have disposed of the property immediately before his decease but is deemed to have received the proceeds at that time and that therefore at the end of the taxation year, there remains no base for any capital cost allowance calculation including that calculated by virtue of Regulation 1100(3b) and that section 20(1) obviously does not authorize the enacting of any regulation which would be contrary to the Act.

At the hearing, counsel for the plaintiffs, because of the general wording of section 249 which, in his view, was not qualified or modified by any other section of the Act, stated that he was conceding that the end of a deceased taxpayer's year remains the 31st of December of the year of his death and does not end with his death.

Notwithstanding that both counsel seem to share this view, I am not prepared to hold that, in the absence of a more express provision to that effect, a deceased taxpayer is, for taxation purposes, deemed to have a taxation year which ends at the end of the calendar year of his decease and, therefore, at a time when he no longer exists. It would seem more logical to conclude that, where section 249 refers to an individual, it must be taken to refer to an individual who is alive and that the deceased taxpayer's taxation year would end at the date of his death although it would obviously not be a twelve-month period. Be that as it may, it is not in my view necessary to decide this issue in the present case because, if the deceased taxpayer's taxation year terminates at his death, then, under section 70(6), he would still be deemed to have disposed of the asset and received the proceeds of the disposition immediately before the end of the taxation year which ended on his decease and, therefore, in that case also there would be no asset then remaining on which a

fiducie en faveur d'un conjoint, est semblable à l'article 70(5), qui vise essentiellement le calcul des gains en capital et non celui des allocations du coût en capital; quoi qu'il en soit, l'article 70(5) a une portée générale, ne supplante pas et ne rend pas nul et de nul effet les dispositions de l'article 1100(3b) des Règlements.

Par ailleurs, la Couronne prétend que l'article 70(6) n'a nullement un champ d'application limité et que cet article prévoit très clairement que non seulement le contribuable décédé est réputé avoir disposé du bien immédiatement avant son décès, mais encore est réputé en avoir reçu le produit au même moment, soit avant son décès. Il s'ensuit donc qu'à la fin de l'année d'imposition, le calcul d'une allocation à l'égard du coût en capital, y compris les allocations calculées en vertu de l'article 1100(3b) des Règlements, n'est plus justifié et il est manifeste que l'article 20(1) n'autorise pas l'adoption d'un règlement contraire à la Loi.

A l'audition, l'avocat des demandeurs admit que la fin de l'année d'imposition d'un contribuable décédé demeurerait le 31 décembre de l'année de son décès et ne se terminait pas à son décès; et ce, à cause de la formulation générale de l'article 249 qui, selon lui, n'est ni restreint ni modifié par un autre article de la Loi.

Nonobstant l'opinion concordante des deux avocats, je ne puis retenir le principe selon lequel, en l'absence d'une disposition plus explicite à cet effet, un contribuable décédé est, aux fins d'impôt, réputé avoir une année d'imposition se terminant à la fin de l'année civile au cours de laquelle il est décédé et, par conséquent, alors qu'il n'est plus en vie. Il serait plus logique de conclure que le terme «particulier», auquel renvoie l'article 249, doit se rapporter à un particulier vivant et que l'année d'imposition d'un contribuable décédé prend fin à la date de son décès, bien qu'il ne s'agisse pas nécessairement d'une période de douze mois. Quoi qu'il en soit, il ne m'apparaît pas nécessaire, en l'espèce, de me prononcer sur cette question car, si l'année d'imposition d'un contribuable prenait fin à son décès, alors, en vertu de l'article 70(6), ce contribuable serait encore réputé avoir disposé du bien et avoir reçu le produit de cette disposition immédiatement avant la fin de l'année d'imposition qui s'est terminée à son décès; par conséquent, dans ce cas également, il n'y aurait plus de bien

capital cost allowance could be claimed. The situation is to be distinguished from that which the Federal Court of Appeal dealt with in the case of *Compagnie Immobilière BCN Ltée v. The Queen*³ (presently under appeal before the Supreme Court of Canada) because in that case it was held by the Court of Appeal that there had been no disposition of the asset. If the appeal in the above case succeeds before the Supreme Court of Canada, it would presumably be on the basis that that Court has been persuaded that there has been a disposition in the circumstances and that, notwithstanding the absence of proceeds, no capital cost allowance could be taken by the taxpayer, or, alternatively, on the basis that, notwithstanding the fact that there was no actual disposition in the strict sense of the word, the asset must be in existence or another asset in the same class must be in existence at the end of the taxation year in order to allow capital cost allowance to be claimed. In either eventuality, the case would be of no assistance to the plaintiffs.

Regulation 1100(3b) rather than 1100(3a) would be the one applicable to the facts of this case since the income, according to the tax return of the deceased, was from property and not from business, but whether 1100(3b) rather than 1100(3a) would apply appears to be completely immaterial.

Prior to the coming into force of section 70 in 1972, there was no deemed disposition of the asset nor any deemed receipt of the proceeds immediately before the death of a taxpayer under the *Income Tax Act*. Such is clearly not the case now. The Regulations in question were never repealed and therefore must be enforced, providing they are not contrary to the new legislation.

Counsel for the plaintiffs argued that, even before the enactment of section 70, taxpayers, in Ontario at least, were in the same position as they are at present by reason of the provisions of section

sur lequel on pourrait réclamer une allocation à l'égard du coût en capital. Cette situation doit être distinguée de l'affaire *Compagnie Immobilière BCN Ltée c. La Reine*³ dont fut saisie la Cour d'appel fédérale (en appel devant la Cour suprême du Canada) puisque, dans cette espèce, la Cour d'appel jugea qu'il n'y avait pas eu disposition du bien. Si l'appel est accueilli en Cour suprême, ce sera probablement au motif que la Cour a été convaincue qu'il y a eu, dans les circonstances, disposition du bien et que, nonobstant l'absence d'un produit résultant de cette disposition, le contribuable ne pouvait déduire une allocation à l'égard du coût en capital, ou, subsidiairement, au motif que, nonobstant le fait qu'il n'y a pas eu véritable disposition, au sens strict de ce mot, le bien devait exister, ou il devait en subsister un de la même catégorie, à la fin de l'année d'imposition, de façon à pouvoir réclamer cette déduction. Quel que soit le jugement rendu dans cette affaire, il ne sera d'aucune utilité pour les demandeurs.

Puisque, dans la présente affaire, le revenu du de cujus, tel qu'indiqué dans sa déclaration d'impôt, a été tiré de biens et non d'entreprises, ce serait l'article 1100(3b) des Règlements et non l'article 1100(3a) qui s'appliquerait; mais la question de savoir si c'est l'article 1100(3b) qui s'applique, plutôt que l'article 1100(3a), ne paraît avoir aucune importance.

Avant l'entrée en vigueur de l'article 70, en 1972, la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne contenait aucune disposition selon laquelle un contribuable décédé était réputé avoir disposé d'un bien immédiatement avant son décès, ou selon laquelle il était réputé en avoir reçu le produit à cette même date. Il n'en est pas ainsi actuellement. Les Règlements en cause n'ont jamais été abrogés et, par conséquent, doivent être appliqués, en autant qu'ils ne soient pas contraires à la nouvelle loi.

L'avocat des demandeurs a plaidé que, même avant l'adoption de l'article 70, les contribuables, du moins ceux de l'Ontario, étaient dans une situation identique à celle dans laquelle ils se trouvent

³ [1976] 2 F.C. 433.

³ [1976] 2 C.F. 433.

2 of *The Devolution of Estates Act*⁴ and of section 33 of *The Wills Act*⁵ which vest the assets in the personal representative of the deceased and that consequently there was a deemed disposition by operation of the law. He argued that there was never any question but that they were nevertheless entitled to the deduction for capital cost allowance.

This argument cannot succeed. If the taxation year of a deceased taxpayer ends on his death then, contrary to section 70, where the disposition is deemed to have taken place before death and therefore before the end of the taxation year, under both section 2 of *The Devolution of Estates Act* and section 33 of *The Wills Act* the vesting is deemed to take place on death. Under both sections also, there is no question of the estate, the deceased or any person being deemed to have received the proceeds of a disposition resulting from the vesting of the assets in the personal representative. Finally and more importantly, even if the taxation year of a deceased taxpayer is to be considered to remain at all times the 31st of December of the year of his decease, where a regulation is validly issued pursuant to a taxing statute, and does not contravene any of the provisions of that statute, and where such a regulation purports to afford a deduction or some relief to the taxpayer from the tax burden imposed by the taxing statute, its effect must never be considered as nullified by reason of the existence of another enactment in a statute totally unrelated to taxation, especially where the enactment emanates from another jurisdiction.

In view of the very specific wording of section 70(5) and section 70(6), I fail to see how that wording can be interpreted to allow for the continued application of Regulations 1100(1)(a) or 1100(3b) for the reasons which I have stated above, namely, that the asset is deemed to have been disposed of and paid for before death and therefore before the end of the taxation year, when the capital cost allowance is to be calculated.

⁴ R.S.O. 1970, c. 129.

⁵ R.S.O. 1970, c. 499.

présentement en raison des dispositions de l'article 2 de *The Devolution of Estates Act*⁴ et de l'article 33 de *The Wills Act*⁵, selon lesquelles les biens du de cuius sont dévolus à son représentant personnel, ce qui, par l'effet de la loi, donne lieu à une disposition présumée de biens. Il a soutenu la clarté de ces articles et le fait que, nonobstant lesdits articles, les contribuables ont eu droit à la déduction à titre d'allocation à l'égard du coût en capital.

Cet argument ne peut être retenu. Si on prétend que l'année d'imposition d'un contribuable décédé prend fin à son décès, alors, en vertu de l'article 2 de *The Devolution of Estates Act* et de l'article 33 de *The Wills Act*, la dévolution des biens est réputée s'effectuer au décès, contrairement à l'article 70 de la Loi qui prévoit que la disposition est réputée avoir eu lieu avant le décès et, par conséquent, avant la fin de l'année d'imposition. De plus, aux termes de ces articles des lois ontariennes, ni la succession, ni le de cuius, ni aucune autre personne n'est réputé avoir reçu le produit d'une disposition résultant d'une transmission de biens au représentant personnel. Enfin—et c'est l'aspect le plus important—quand, en vertu d'une loi fiscale, un règlement, qui ne contrevient pas aux dispositions de ladite loi, est validement établi et quand ce règlement vise à accorder, au contribuable, une déduction ou une forme d'allègement relativement au fardeau fiscal imposé par cette loi, l'effet de ce règlement ne doit pas être rendu nul en raison de l'existence d'un autre texte législatif ne traitant nullement de la fiscalité, particulièrement lorsque ce texte émane d'une autre juridiction; et ce, même si l'on considère que l'année d'imposition d'un contribuable décédé doit toujours se terminer le 31 décembre de l'année de son décès.

Compte tenu de la formulation très précise des articles 70(5) et 70(6), je ne vois pas comment on peut interpréter ces derniers de façon à permettre l'application continue de l'article 1100(1)(a) ou de l'article 1100(3b) des Règlements, et ce, pour les motifs que j'ai déjà mentionnés, à savoir que la disposition d'un bien et la réception du produit qui en provient sont réputées avoir eu lieu avant le décès du contribuable et, par conséquent, avant la

⁴ S.R.O. 1970, c. 129.

⁵ S.R.O. 1970, c. 499.

In coming to this conclusion, I wish to emphasize that I am making no finding as to whether in a properly worded regulation issued pursuant to section 20(1)(a) and notwithstanding section 70, it would not be possible to afford the relief to a deceased taxpayer's estate which sections 1100(3a) and (3b) seem to contemplate. Even though taxation legislation must be interpreted in favour of the taxpayer rather than the taxing authority, the clear meaning of an enactment must not be twisted nor must its logical result be diverted merely because a regulation previously enacted still exists which now is in direct conflict with the statutory enactment.

It would therefore appear to me that the above-mentioned sections of the regulations have ceased to have any effect whatsoever and, therefore, might well be deemed to have been repealed pursuant to section 2(2) of the *Interpretation Act*⁶. In any event, whether or not they are absolutely repealed by operation of law, they are certainly of no help to the plaintiffs in the circumstances of the case at bar. The re-assessment by the Minister will therefore be confirmed and the action dismissed.

As to costs, however, since the case has arisen because the defendant has neglected to repeal or amend its own Regulations which are in direct conflict with the new legislation, the parties should be left to pay their own costs.

⁶ R.S.C. 1970, c. I-23.

fin de l'année d'imposition, au moment où doit s'effectuer le calcul de l'allocation à l'égard du coût en capital.

^a En venant à une telle conclusion, je tiens à souligner que je n'exprime aucune opinion sur la question de savoir si, au moyen d'un règlement formulé de façon adéquate et établi en application de l'article 20(1)a) et nonobstant l'article 70, il serait possible d'accorder un dégrèvement fiscal à la succession d'un contribuable décédé, comme semblent l'envisager les articles 1100(3a) et (3b) des Règlements. Les lois fiscales doivent être interprétées en faveur du contribuable et non du fisc, mais il n'en demeure pas moins que le sens clair et précis d'un texte législatif ne doit pas être dénaturé ni son effet logique, écarté, simplement parce qu'un règlement mis en vigueur antérieurement existe toujours et, de ce fait, est en contradiction ^d avec le texte législatif actuel.

Il me paraît, par conséquent, que les articles précités des Règlements n'ont plus aucun effet et pourraient donc être considérés comme abrogés, conformément à l'article 2(2) de la *Loi d'interprétation*⁶. Quoi qu'il en soit, que ces articles soient ou non totalement abrogés par l'effet de la loi, ils ne sont d'aucun secours pour les demandeurs dans la présente affaire. L'action est donc rejetée et la nouvelle cotisation établie par le Ministre, confirmée.

Par ailleurs, puisque le présent litige est dû à la négligence de la défenderesse d'abroger ou de modifier ses propres règlements, lesquels sont en contradiction avec la nouvelle loi, chaque partie devra payer ses propres dépens.

⁶ S.R.C. 1970, c. I-23.