

T-514-91

T-514-91

Joseph Marcel André Lachance (Plaintiff)**Joseph Marcel André Lachance (demandeur)**

v.

c.

Her Majesty the Queen (Defendant)

a

Sa Majesté la Reine (défenderesse)*INDEXED AS: LACHANCE v. CANADA (T.D.)**RÉPERTORIÉ: LACHANCE c. CANADA (1^{re} INST.)*

Trial Division, Pinard J.—Montréal, September 2; Ottawa, September 4, 1992.

b

Section de première instance, juge Pinard—Montréal, 2 septembre; Ottawa, 4 septembre 1992.

Income tax — Income calculation — Taxpayer, partner in consulting firm, withdrawing from partnership — Receiving payment-out from firm in addition to draw for fiscal period — Residing entirely in Quebec, filing return for 1984 taxation year accordingly — Minister reassessing for provincial taxes based on firm's distribution of income by province — Regulations s. 2601 providing income earned in each province where permanent establishment — Act s. 96(1.1) deeming retiring partner entitled to share of profits to be partner — Whether s. 96(1.1) applying to calculation of income or loss of retiring partner — Stated to apply for purposes of s. 96(1) — Purpose of s. 96(1) calculation of income of firm — Not applying to tax liability of retiring partner.

c

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Le contribuable, associé d'un cabinet de conseillers, s'est retiré de la société — Il a reçu un paiement du cabinet en sus de sa part des profits pour l'exercice financier — Résidant exclusivement au Québec, il a rédigé en conséquence sa déclaration d'impôt pour l'année d'imposition 1984 — Le ministre a établi une nouvelle cotisation dans laquelle il exigeait des impôts provinciaux en fonction de la répartition des revenus du cabinet par province — Le Règlement traite, à l'art. 2601, du revenu gagné dans une province par un particulier qui a un établissement stable — L'art. 96(1.1) de la Loi dit que l'associé qui se retire en ayant droit à une part des profits est réputé être membre de la société — L'art. 96(1.1) s'applique-t-il au calcul du revenu ou des pertes de l'associé qui se retire? — Il est dit qu'il s'applique aux fins de l'art. 96(1) — L'objet de l'art. 96(1) vise les modalités du calcul du revenu du cabinet — Cette disposition ne s'applique pas à l'assujettissement fiscal de l'associé qui se retire.

d

e

This was an appeal from a decision of the Tax Court of Canada dismissing the taxpayer's appeal from a reassessment for the 1984 taxation year. The taxpayer, a professional engineer, became a partner in Woods, Gordon, management consultants, in 1972. The partnership agreement was renewed from time to time until 1983, when the taxpayer withdrew from the partnership. Under the terms of the partnership agreement, the taxpayer was paid out some \$51,700. This was apart from his draw on the firm's profits for the fiscal year. The taxpayer lived only in Quebec and had no permanent establishment elsewhere; he reported his income on his 1984 return accordingly. The Minister took the position that the taxpayer's income for the year was attributable to different provinces on the basis of the distribution, among the provinces, of the income of Woods, Gordon, ranging from 0.7% from New Brunswick to 62.6% from Ontario. The Minister assessed for an additional \$13,400 in provincial taxes. Subsection 96(1) of the Act provides that the income of a partner is calculated as if the firm were an individual. Section 2601 of the *Income Tax Regulations* provides that an individual's income in a province is the difference between his total income and his income from outside the province. Paragraph 96(1.1)(a) provides that, for the purposes of subsection 96(1), where a retiring partner is entitled to a share of the profits, he is deemed to be a partner; and paragraph (b) provides that a partner's share of the firm's profit—or loss—is to be included in his income.

f

g

h

i

j

Il s'agit d'un appel contre la décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt rejetait l'appel du contribuable d'une nouvelle cotisation établie pour l'année d'imposition 1984. Le contribuable, un ingénieur, était devenu en 1972 associé de Woods, Gordon, un cabinet de conseillers en gestion; son contrat de société avait été renouvelé à intervalles plus ou moins réguliers jusqu'en 1983, époque à laquelle le contribuable s'était retiré de la société. Aux termes du contrat de société, le contribuable a touché la somme de 51 700 \$, en sus de sa part des profits du cabinet pour l'exercice financier. Le contribuable vivait exclusivement au Québec et n'avait aucun établissement stable ailleurs; il a donc rédigé sa déclaration d'impôt pour 1984 en conséquence. Le ministre s'est montré d'avis que le revenu du contribuable pour l'année provenait de différentes provinces en fonction de la répartition, par province, des revenus de Woods, Gordon, allant de 0,7 % pour le Nouveau-Brunswick à 62,6 % pour l'Ontario. Le ministre a donc exigé des impôts provinciaux additionnels de 13 400 \$. Le paragraphe 96(1) de la Loi prévoit que le revenu d'un membre d'une société se calcule comme si la société était un particulier. L'article 2601 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* prévoit que le revenu gagné par un particulier dans une province est la différence entre son revenu global et son revenu provenant de l'extérieur de la province. L'alinéa 96(1.1)a) prévoit qu'aux fins du paragraphe 96(1) l'associé qui se retire et qui a droit à une part des profits est réputé être membre de la société; et l'alinéa b) prévoit que la part du membre de la société des pro-

Held, the appeal should be allowed.

The words in subsections 96(1) and (1.1) of the *Income Tax Act* must be read in context and in their ordinary sense harmoniously with the scheme and the object of the Act and the intention of the legislator, according to the modern rule of statutory interpretation articulated by Dreidger and endorsed by the Supreme Court. It is not the purpose of subsection 96(1.1) to provide the means of calculating the income or loss on which a retiring partner will be assessed. The subsection by its terms applies only "for the purposes of subsection (1) and sections 101 and 103". The only purpose of subsection 96(1) is to establish the technique for calculating the income or loss for the year of a member of a partnership. These provisions cannot apply to determine the tax liability of a "retiring partner" within the meaning of subsection 96(1.1).

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 96 (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 60; 1984, c. 1, s. 43), 120 (as am. by S.C. 1973-74, c. 45, s. 8; 1977-78, c. 1, s. 57; 1980-81-82-83, c. 48, s. 66; c. 140, s. 79).

Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945, ss. 2600 (as am. by SOR/78-772, s. 3; SOR/81-267, s. 3), 2601, 2603.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Stuart Investments Ltd. v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241.

REFERRED TO:

Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec, [1978] 1 S.C.R. 851; (1977), 80 D.L.R. (3d) 556; [1977] CTC 441; 77 DTC 5438; 18 N.R. 91.

APPEAL from a decision of the Tax Court of Canada upholding the Minister's reassessment. Appeal allowed.

COUNSEL:

Guy Du Pont and *Ariane Bourque* for plaintiff. *j*

Pierre Cossette for defendant.

fits de cette dernière—ou de ses pertes—doit être incluse dans son revenu.

Jugement: l'appel doit être accueilli.

a Les mots aux paragraphes 96(1) et 96(1.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* doivent s'interpréter selon leur contexte et leur sens ordinaire, en harmonie avec la forme et l'objet de la Loi et l'intention du législateur, conformément aux règles contemporaines d'interprétation législative formulées par Dreidger et adoptées par la Cour suprême. Le paragraphe 96(1.1) n'a pas pour objet de déterminer les modalités du calcul du revenu ou de la perte en fonction desquels sera établie la cotisation d'un associé qui se retire. Selon son libellé, le paragraphe ne s'applique qu'«aux fins du paragraphe (1) et des articles 101 et 103». Les fins du paragraphe 96(1) consistent strictement à déterminer les modalités du calcul, pour une année d'imposition, du revenu ou d'une perte d'un contribuable qui est membre d'une société. Ces dispositions ne peuvent s'appliquer pour déterminer l'assujettissement fiscal d'un «associé qui se retire» au sens du paragraphe 96(1.1).

d LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 96 (mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 60; 1980-81-82-83, ch. 47, art. 53 (item 12); 1984, ch. 1, art. 43), 120 (mod. par S.C. 1973-74, ch. 45, art. 8; 1977-78, ch. 1, art. 57; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 66; ch. 140, art. 79).

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, art. 2600 (mod. par DORS/78-772, art. 3; DORS/81-267, art. 3), 2601, 2603.

f JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Stuart Investments Ltd. c. La Reine, [1984] 1 R.C.S. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241.

DÉCISION CITÉE:

Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec, [1978] 1 R.C.S. 851; (1977), 80 D.L.R. (3d) 556; [1977] CTC 441; 77 DTC 5438; 18 N.R. 91.

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt confirmant la nouvelle cotisation du ministre. Appel accueilli. *i*

AVOCATS:

Guy Du Pont et *Ariane Bourque* pour le demandeur.

Pierre Cossette pour la défenderesse.

SOLICITORS;

Phillips & Vineberg, Montréal, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

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

PINARD J.: The plaintiff is appealing from a decision of the Tax Court of Canada dated November 13, 1990, dismissing his appeal from an assessment dated October 3, 1985 for the 1984 taxation year. By that assessment the Minister of National Revenue allocated the plaintiff's professional income between eight provinces other than Quebec, collected provincial tax amounting to \$13,449.71 which the plaintiff as a result of this allocation should have paid those eight provinces, and accordingly reduced the tax rebate claimed by the plaintiff for taxes in the province of Quebec. It is of course an appeal *de novo*.

The facts relating to this action are not in dispute. Since 1962 the plaintiff has been a member in good standing of the Order of Engineers of the province of Quebec. On February 1, 1972 he became a partner under a written partnership contract concluded between himself and Woods, Gordon ("WG"), a firm of management consultants working as a partnership. The said contract was renewed at more or less regular intervals and its latest version was executed on or about February 1, 1983.

The WG partnership's fiscal year ended on January 31 of each year.

On September 30, 1983 the plaintiff formally gave WG notice that he was withdrawing from the partnership. On November 7, 1983 the plaintiff and WG proceeded to calculate the various amounts the plaintiff was entitled to following his withdrawal from the partnership, and to this end concluded a written agreement. The plaintiff's withdrawal took effect on November 15, 1983.

The calculation of the amounts to which the plaintiff was entitled under the partnership contract up to November 15, 1983 gave the following results:

PROCUREURS:

Phillips & Vineberg, Montréal, pour le demandeur.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Voici les motifs du jugement rendus en français par

LE JUGE PINARD: Le demandeur en appelle d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt, daté du 13 novembre 1990, rejetant son appel d'une cotisation émise le 3 octobre 1985 ayant trait à l'année d'imposition 1984. Aux termes de cette cotisation, le ministre du Revenu national a réparti les revenus professionnels du demandeur entre huit provinces autres que le Québec, a prélevé des impôts provinciaux au montant de 13 449,71 \$ que, suivant cette répartition, le demandeur aurait dû payer à ces huit provinces et a, par conséquent, réduit l'abattement fiscal réclamé par le demandeur pour les impôts de la province de Québec. Il s'agit bien sûr d'un appel *de novo*.

Les faits pertinents à cette action ne sont pas contestés. Le demandeur était, depuis 1962, membre en règle de l'Ordre des ingénieurs de la province de Québec. Le 1^{er} février 1972, il devint associé aux termes d'un contrat écrit de société intervenu entre lui et Woods, Gordon («WG»), un cabinet de conseillers en administration faisant affaires en société. Ledit contrat a été renouvelé à intervalles plus ou moins réguliers et sa dernière version fut exécutée vers le 1^{er} février 1983.

L'exercice financier de la société WG était clos le 31 janvier de chaque année.

Le 30 septembre 1983, le demandeur avisa formellement WG qu'il se retirait de la société. Le 7 novembre 1983, le demandeur et WG procédèrent à la détermination des différentes sommes auxquelles le demandeur avait droit suite à son retrait de la société et, à cet égard, conclurent une entente écrite. Le retrait du demandeur prit effet le 15 novembre 1983.

Le calcul, arrêté au 15 novembre 1983, des sommes auxquelles avait droit le demandeur, en vertu du contrat de société, établit les montants suivants:

Capital account:	\$21,000.00	Compte de capital:	21 000,00 \$
Deemed regular income account:	\$ 6,049.76	Compte de revenu réputé régulier:	6 049,76 \$
Special credit:	\$24,648.00	Crédit spécial:	24 648,00 \$

The plaintiff was further entitled to his share of the WG profits for the period from February 1 to November 15, 1983, that is approximately \$110,734.94.

Following his withdrawal from the partnership, that is after November 15, 1983, the plaintiff ceased providing services to the partnership and receiving other income and benefits from it. During the 1984 taxation year he resided exclusively in Quebec and had no permanent establishment outside that province.

During the 1984 taxation year WG allocated the partnership's income as follows:

Newfoundland	1.2%
Nova Scotia	1.0%
New Brunswick	0.7%
Ontario	62.6%
Manitoba	2.7%
Saskatchewan	2.4%
Alberta	11.5%
British Columbia	5.1%
Quebec	<u>12.8%</u>
	100.00%

On April 26, 1985 the plaintiff filed his tax return for the 1984 taxation year. He determined his taxable income and calculated his taxes based on the fact that during that taxation year he was living in Quebec exclusively and had no permanent establishment outside that province, ascribing all his income, including that from WG, to the province.

On October 3, 1985 the Minister of National Revenue made an assessment by which he allocated the plaintiff's income for the 1984 taxation year in accordance with WG's cross-Canada allocation, thereby collecting additional provincial tax of \$13,449.71 plus interest and reducing the Quebec tax rebate from \$6,138.20 to \$4,830.31. These provincial taxes were broken down as follows:

a En outre, le demandeur a eu droit à sa part des profits de WG pour la période du 1^{er} février 1983 au 15 novembre 1983, soit approximativement 110 734,94 \$.

b Suite à son retrait de la société, soit après le 15 novembre 1983, le demandeur cessa de rendre des services à la société et, par ailleurs, d'en retirer d'autres revenus et avantages. Au cours de l'année d'imposition 1984, il résidait exclusivement au Québec et n'avait aucun établissement stable à l'extérieur de cette province.

WG, au cours de l'année d'imposition 1984, répartit ainsi les revenus de la société:

<i>d</i> Terre-Neuve	1,2%
Nouvelle-Écosse	1,0%
Nouveau-Brunswick	0,7%
Ontario	62,6%
<i>e</i> Manitoba	2,7%
Saskatchewan	2,4%
Alberta	11,5%
<i>f</i> Colombie-Britannique	5,1%
Québec	<u>12,8%</u>
	100,00%

g Le 26 avril 1985, le demandeur produit sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 1984. Il établit son revenu imposable et calcula ses impôts en fonction du fait qu'au cours de cette année d'imposition, il résidait uniquement au Québec et n'avait pas d'établissement stable à l'extérieur de cette province, attribuant à cette dernière la totalité de ses revenus dont ceux provenant de WG.

h Le 3 octobre 1985, le ministre du Revenu national émit une cotisation aux termes de laquelle il répartit le revenu du demandeur pour l'année d'imposition 1984 en fonction de la répartition de WG à travers le Canada, prélevant ainsi des impôts provinciaux additionnels de 13 449,71 \$ plus des intérêts, et réduisant le dégrèvement pour l'impôt du Québec de 6 138,20 \$ à 4 830,31 \$. Ces impôts provinciaux se détaillaient comme suit:

Newfoundland	\$227.76	Terre-Neuve	227,76 \$
Nova Scotia	\$176.05	Nouvelle-Écosse	176,05 \$
New Brunswick	\$128.15	Nouveau-Brunswick	128,15 \$
Ontario	\$9,739.66	Ontario	9 739,66 \$
Manitoba	\$490.15	Manitoba	490,15 \$
Saskatchewan	\$384.30	Saskatchewan	384,30 \$
Alberta	\$1,569.94	Alberta	1 569,94 \$
British Columbia	\$733.70	Colombie-Britannique	733,70 \$
Total	\$13,449.71	Total	13 449,71 \$

The following relevant legislation and regulations must be set out here:

Provisions of the Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended ("the Act"), in effect at the relevant time [s. 96 (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 60; 1984, c. 1, s. 43), 120 (as am. by S.C. 1973-74, c. 45, s. 8; 1977-78, c. 1, s. 57; 1980-81-82-83, c. 48, s. 66; c. 140, s. 79)]

96. (1) Where a taxpayer is a member of a partnership, his income, non-capital loss, net capital loss, restricted farm loss and farm loss, if any, for a taxation year, or his taxable income earned in Canada for a taxation year, as the case may be, shall be computed as if

(a) the partnership were a separate person resident in Canada;

(b) the taxation year of the partnership were its fiscal period;

(c) each partnership activity (including the ownership of property) were carried on by the partnership as a separate person

(f) the amount of the income of the partnership for a taxation year from any source or from sources in a particular place were the income of the taxpayer from that source or from sources in that particular place, as the case may be, for the taxation year of the taxpayer in which the partnership's taxation year ends, to the extent of the taxpayer's share thereof; and

(1.1) For the purposes of subsection (1) and sections 101 and 103,

(a) where the principal activity of a partnership is carrying on a business in Canada and the members thereof have entered into an agreement to allocate a share of the income or loss of the partnership from any source or from sources in a particular place, as the case may be, to any taxpayer who at any time ceased to be a member of

(i) the partnership, or

(ii) a partnership that at any time has ceased to exist or would, but for subsection 98(1), have ceased to exist, and either

Il importe, ici, de reproduire les dispositions législatives et réglementaires pertinentes suivantes:

Dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu (la «Loi»), S.C. 1970-71-72, ch. 63, et ses amendements, en vigueur à l'époque pertinente [art. 96 (mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 60; 1980-81-82-83, ch. 47, art. 53 (item 12); 1984, ch. 1, art. 43), 120 (mod. par S.C. 1973-74, ch. 45, art. 8; 1977-78, ch. 1, art. 57; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 66; ch. 140, art. 79)]

96. (1) Lorsqu'un contribuable est membre d'une société, son revenu, le montant de sa perte autre qu'une perte en capital, de sa perte en capital nette, de sa perte agricole restreinte et de sa perte agricole, s'il y en a, pour une année d'imposition, ou son revenu imposable gagné au Canada pour une année d'imposition, selon le cas, est calculé comme si

a) la société était une personne distincte résidant au Canada;

b) l'année d'imposition de la société correspondait à son exercice financier;

c) chaque activité de la société (y compris une activité relative à la propriété de biens) était exercée par celle-ci en tant que personne distincte,

f) le montant du revenu de la société, pour une année d'imposition, tiré d'une source quelconque ou de sources situées dans un endroit donné, constituait le revenu du contribuable tiré de cette source ou de sources situées dans cet endroit donné, selon le cas, pour l'année d'imposition du contribuable au cours de laquelle l'année d'imposition de la société se termine, jusqu'à concurrence de la part du contribuable, et

(1.1) Aux fins du paragraphe (1) et des articles 101 et 103,

a) lorsque la principale activité d'une société consiste à exploiter une entreprise au Canada et que ses membres ont conclu une entente afin d'allouer une part du revenu ou de la perte de la société provenant d'une ou de plusieurs sources en un lieu donné, selon le cas, à tout contribuable qui, à un moment donné, a cessé d'être membre

(i) de la société, ou

(ii) d'une société qui, à un moment donné a cessé d'exister ou qui, sans le paragraphe 98(1), aurait cessé d'exister et dont

(A) the members thereof, or

(B) the members of another partnership in which, immediately after that time, any of the members referred to in clause (A) became members

have agreed to make such an allocation

or to his spouse, estate or heirs or to any person referred to in subsection (1.3), that taxpayer, his spouse, estate or heirs, or that person, as the case may be, shall be deemed to be a member of the partnership; and

(b) all amounts each of which is an amount equal to the share of the income or loss referred to in this subsection allocated to a taxpayer from a partnership in respect of a particular fiscal year of the partnership shall, notwithstanding any other provision of this Act, be included in computing his income for the taxation year in which that fiscal period of the partnership ends.

(1.4) For the purposes of this Act, a right to a share of the income or loss of a partnership under an agreement referred to in subsection (1.1) shall be deemed not to be capital property.

(1.6) Where a partnership carries on a business in a taxation year, each taxpayer who is deemed by paragraph (1.1)(a) to be a member of the partnership shall, for the purposes of subsection 2(3), be deemed to carry on that business in Canada in that year.

120. (1) There shall be added to the tax otherwise payable under this Part by an individual for a taxation year an amount that bears the same relation to 47% of the tax otherwise payable under this Part by him for the year that

(a) his income for the year, other than his income earned in the year in a province

(2) Each individual is deemed to have paid, in prescribed manner and on prescribed dates, on account of his tax under this Part for a taxation year an amount that bears the same relation to 3% of the tax otherwise payable under this Part by him for the year that

(a) his income earned in the year in a province that, on the 1st day of January, 1973, was a province providing schooling allowances within the meaning of the *Youth Allowances Act*,

bears to

(b) his income for the year.

(4) In this section,

(a) "income earned in the year in a province" means amounts determined under rules prescribed for the purpose of regulations made on the recommendation of the Minister of Finance

(A) les membres, ou

(B) les membres d'une autre société dont, immédiatement après cette date, les membres mentionnés à la disposition (A) sont devenus membres

ont conclu une telle entente d'allocation

ou conjoint, à la succession ou aux héritiers ou à toute personne mentionnée au paragraphe (1.3), ce contribuable, son conjoint, sa succession ou ses héritiers, ou cette personne, sont, selon le cas, réputés être membres de la société; et

b) tous les montants, dont chacun est égal à la part du revenu ou de la perte mentionnée au présent paragraphe, qu'alloue une société à un contribuable pour un exercice financier donné de la société doivent, nonobstant toute autre disposition de la présente loi, être inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour son année d'imposition au cours de laquelle se termine cet exercice financier de la société.

(1.4) Aux fins de la présente loi, le droit à une part du revenu ou de la perte d'une société, aux termes d'une entente mentionnée au paragraphe (1.1), est réputé ne pas être un bien en immobilisations.

(1.6) Lorsqu'une société exploite une entreprise au Canada au cours d'une année d'imposition, chaque contribuable qui est réputé aux termes de l'alinéa (1.1)a) être un membre de la société est, aux fins du paragraphe 2(3), réputé exploiter cette entreprise au Canada au cours de l'année.

120. (1) Il doit être ajouté à l'impôt qu'un particulier est par ailleurs tenu de payer pour une année d'imposition, en vertu de la présente partie, une somme qui est par rapport à 47% de l'impôt qu'il est par ailleurs tenu de payer pour l'année en vertu de la présente partie, ce que

a) son revenu pour l'année, autre qu'un revenu gagné dans une province pour l'année,

(2) Chaque particulier est réputé avoir payé, de la manière et aux dates prescrites, au titre de son impôt pour une année d'imposition, en vertu de la présente partie, une somme qui est par rapport à 3% de l'impôt qu'il est par ailleurs tenu de payer pour l'année, en vertu de la présente partie, ce que

a) son revenu gagné dans l'année dans une province qui, le 1^{er} janvier 1973, était une province accordant des allocations scolaires au sens où l'entend la *Loi sur les allocations aux jeunes*,

est par rapport

b) à son revenu pour l'année.

(4) Dans le présent article,

a) «revenu gagné dans l'année dans une province» signifie les montants déterminés conformément aux règles prescrites à cette fin par les règlements établis sur l'avis du ministre des Finances

Provisions of the Income Tax Regulations ("the Regulations") in effect at the relevant time [C.R.C., c. 945, ss. 2600 (as am. by SOR/78-772, s. 3; SOR/81-267, s. 3), 2601, 2603]

Dispositions du Règlement de l'impôt sur le revenu (le «Règlement»), en vigueur à l'époque pertinente [C.R.C., ch. 945, art. 2600 (mod. par DORS/78-772, art. 3; DORS/81-267, art. 3), 2601, 2603]

PART XXVI

PARTIE XXVI

INCOME EARNED IN A PROVINCE BY AN INDIVIDUAL

REVENU GAGNÉ DANS UNE PROVINCE PAR UN PARTICULIER

*Interpretation**Interprétation*

2600. (1) For the purposes of paragraph 120(4)(a) of the Act, "income earned in the year in a province" by an individual means the aggregate of his incomes earned in the taxation year in each province as determined in accordance with this Part.

2600. (1) Pour l'application de l'alinéa 120(4)a) de la Loi, le «revenu gagné dans l'année dans une province» par un particulier signifie l'ensemble de ses revenus gagnés pendant l'année d'imposition dans chaque province, tels qu'ils sont établis en conformité avec la présente partie.

(2) In this Part, "permanent establishment" means a fixed place of business of the individual, including an office, a branch, a mine, an oil well, a farm, a timberland, a factory, a workshop or a warehouse, and

(2) Dans la présente partie, «établissement stable» signifie une place fixe d'affaires du particulier, y compris un bureau, une succursale, une mine, un puits de pétrole, une exploitation agricole, une terre à bois, une usine, un atelier ou un entrepôt, et

(a) where an individual carries on business through an employee or agent, established in a particular place, who has general authority to contract for his employer or principal or who has a stock of merchandise owned by his employer or principal from which he regularly fills orders which he receives, the individual shall be deemed to have a permanent establishment in that place;

a) lorsqu'un particulier exploite une entreprise par l'intermédiaire d'un employé ou mandataire, établi à un endroit particulier, qui a l'autorité générale de passer des contrats pour son employeur ou mandant ou qui dispose d'un stock de marchandises appartenant à son employeur ou mandant et dont il remplit régulièrement les commandes qu'il reçoit, le particulier est censé avoir un établissement stable à cet endroit;

(b) where an individual uses substantial machinery or equipment in a particular place at any time in a taxation year he shall be deemed to have a permanent establishment in that place; and

b) lorsqu'un particulier utilise des machines ou du matériel substantiels à un endroit particulier, à toute époque de l'année d'imposition, il est censé avoir un établissement stable à cet endroit; et

(c) the fact that an individual has business dealings through a commission agent, broker, or other independent agent, or maintains an office solely for the purchase of merchandise, shall not of itself be held to mean that the individual has a permanent establishment.

c) le fait qu'un particulier a des relations d'affaires par l'intermédiaire d'un agent à commission, d'un courtier ou autre agent indépendant ou maintient un bureau seulement pour acheter des marchandises ne signifie pas en soi que le particulier a un établissement stable.

*Residents of Canada**Résidents du Canada*

2601. (1) Where an individual resided in a particular province on the last day of a taxation year and had no income for the year from a business with a permanent establishment outside the province, his income earned in the taxation year in the province is his income for the year.

2601. (1) Lorsqu'un particulier a résidé dans une province particulière le dernier jour d'une année d'imposition et n'a tiré aucun revenu pour l'année d'une entreprise ayant un établissement stable hors de la province, son revenu gagné pendant l'année d'imposition dans la province est son revenu pour l'année.

(2) Where an individual resided in a particular province on the last day of a taxation year and had income for the year from a business with a permanent establishment outside the province, his income earned in the taxation year in the province is the amount, if any, by which

(2) Lorsqu'un particulier résidait dans une province particulière le dernier jour d'une année d'imposition et a tiré un revenu pour l'année d'une entreprise ayant un établissement stable hors de la province, son revenu gagné pendant l'année d'imposition dans la province est le montant, s'il en est, par lequel

(a) his income for the year exceeds

a) son revenu pour l'année dépasse

(b) the aggregate of his income for the year from carrying on business earned in each other province and each country other than Canada determined as hereinafter set forth in this Part.

(3) Where an individual, who resided in Canada on the last day of a taxation year and who carried on business in a particular province at any time in the year, did not reside in the province on the last day of the year, his income earned in the taxation year in the province is his income for the year from carrying on business earned in the province, determined as hereinafter set forth in this Part.

Income from Business

2603. (1) Where, in a taxation year, an individual had a permanent establishment in a particular province or a country other than Canada and had no permanent establishment outside that province or country, the whole of his income from carrying on business for the year shall be deemed to have been earned therein.

(2) Where, in a taxation year, an individual had no permanent establishment in a particular province or country other than Canada, no part of his income for the year from carrying on business shall be deemed to have been earned therein.

Assuming that the agreement of November 7, 1983 between the plaintiff and the WG partnership falls within the scope of subsection 96(1.1) of the Act above, the fundamental question then is whether this provision, as the defendant contended, allowed the Minister of National Revenue to apply subsection 96(1) of the Act above so as to assess the plaintiff as he did for the 1984 taxation year. In other words, could the Minister act pursuant to subsections 96(1) and (1.1) of the Act in such a way that, in the circumstances, the plaintiff would not have all his income for the 1984 taxation year allocated only to the province of Quebec?

The defendant's position in this regard seems to me inconsistent with the very wording of the said subsection 96(1.1) of the Act, read together with subsection 96(1) of the same Act, and the provisions of those subsections must be interpreted in accordance with the grammatical and ordinary sense of the words they contain, taking into account their general context, the form and object of the Act and, finally, the

b) l'ensemble de son revenu pour l'année provenant de l'exercice d'une entreprise, gagné dans chaque autre province et dans chaque pays autre que le Canada et établi ainsi qu'il est exposé plus loin dans la présente partie.

(3) Lorsqu'un particulier, qui résidait au Canada le dernier jour d'une année d'imposition et qui a exercé une entreprise dans une province particulière à toute époque de l'année, ne résidait pas dans la province le dernier jour de l'année, son revenu gagné pendant l'année d'imposition dans la province est son revenu pour l'année provenant de l'exercice d'une entreprise, gagné dans la province et établi ainsi qu'il est exposé plus loin dans la présente partie.

Revenu d'une entreprise

2603. (1) Lorsque, pendant une année d'imposition, un particulier avait un établissement stable dans une province particulière ou dans un pays autre que le Canada et n'avait pas d'établissement stable hors de cette province ou de ce pays, la totalité du revenu qu'il a tiré de l'exercice d'une entreprise pour l'année est censée avoir été gagnée dans cette province ou ce pays.

(2) Lorsque, pendant une année d'imposition, un particulier n'avait pas d'établissement stable dans une province particulière ou dans un pays autre que le Canada, aucune partie de son revenu tiré pour l'année de l'exercice d'une entreprise n'est censée avoir été gagnée dans cette province ou ce pays.

Étant acquis que l'entente du 7 novembre 1983 entre le demandeur et la société WG donne ouverture à l'application appropriée du paragraphe 96(1.1) ci-dessus de la Loi, la question fondamentale consiste donc à déterminer si cette dernière disposition, tel que le soutient la défenderesse, permettait au ministre du Revenu national de recourir au paragraphe 96(1) ci-dessus de la Loi pour cotiser le demandeur comme il l'a fait en regard de l'année d'imposition 1984. En d'autres termes, le ministre pouvait-il, par le biais des paragraphes 96(1.1) et 96(1) de la Loi, faire en sorte que le demandeur, dans les circonstances, ne puisse voir la totalité de ses revenus, pour l'année d'imposition 1984, être attribuée à la seule province de Québec?

La position de la défenderesse, à cet égard, m'apparaît inconciliable avec le texte même dudit paragraphe 96(1.1) de la Loi lu en corrélation avec le paragraphe 96(1) de la même Loi, paragraphes dont les dispositions doivent être interprétées selon le sens grammatical et ordinaire des mots qu'elles comportent, compte tenu de leur contexte global, compte tenu de la forme et de l'objet de la Loi et enfin,

intention of Parliament. I thus apply the modern rule of legislative interpretation as defined by the writer E. A. Dreidger and stated by the Supreme Court of Canada, interpreting the provisions of the *Income Tax Act in Stubar Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536 at page 578, as follows:

While not directing his observations exclusively to taxing statutes, the learned author of *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87, E. A. Dreidger, put the modern rule succinctly:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

The purpose of subsection 96(1.1) is clearly not to determine how to calculate the income or loss of a retiring partner in connection with his assessment for a taxation year, taking into account the allowance resulting from the agreement in question, but simply to create a fiction which only applies for the purposes of subsection (1) and sections 101 and 103 of the Act. The wording of the subsection expressly limits the application of its paragraphs (a) and (b) "for the purposes of subsection (1) and sections 101 and 103":

For the purposes of subsection (1) and Sections 101 and 103, ...

(a) ...

(b) ...

It is clear that the purposes of subsection 96(1) are strictly to determine how to calculate for a taxation year income (or a loss, as the case may be) of a taxpayer who is a member of a partnership, and no one else. This follows from the very language of the provision, which begins with the words "where a taxpayer is a member of a partnership", and then uses the possessive adjective "his" with respect to the income or loss covered by the methods of calculation provided:

Where a taxpayer is a member of a partnership, his income, non-capital loss ... if any for a taxation year, or his taxable income earned in Canada for a taxation year, as the case may be, shall be computed ...

There is no need to discuss subsections 101 and 103, referred to in subsection 96(1.1), since their particular provisions do not apply directly to the plain-

compte tenu de l'intention du Parlement. J'applique ainsi la règle moderne d'interprétation des textes législatifs telle que définie par l'auteur E. A. Dreidger et rapportée comme suit par la Cour suprême du Canada, appelée à interpréter les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dans *Stubar Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la page 578:

Bien que les remarques de E. A. Dreidger dans son ouvrage *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la p. 87, ne visent pas uniquement les lois fiscales, il y énonce la règle moderne de façon brève:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

En effet, le paragraphe 96(1.1) n'a clairement pas pour objet de déterminer les modalités du calcul du revenu ou de la perte d'un associé qui se retire, dans le cadre de sa cotisation pour une année d'imposition, compte tenu de l'allocation lui résultant de l'entente stipulée, mais bien simplement de créer une fiction qui ne vaut que pour les fins du paragraphe (1) et des articles 101 et 103 de la Loi. Le libellé du paragraphe restreint expressément l'application de ses alinéas a) et b) «aux fins du paragraphe (1) et des articles 101 et 103»:

Aux fins du paragraphe (1) et des articles 101 et 103, ...

a) ...

b) ...

Or, il est évident que les fins du paragraphe 96(1) consistent strictement à déterminer des modalités du calcul, pour une année d'imposition, du revenu (ou d'une perte, selon le cas) d'un contribuable qui est membre d'une société, et de personne d'autre. Cela résulte des termes mêmes de la disposition qui débute par les mots «lorsqu'un contribuable est membre d'une société» et qui utilise ensuite les adjectifs possessifs «son» et «sa» en regard du revenu ou de la perte visé par les modalités du calcul stipulées:

Lorsqu'un contribuable est membre d'une société, son revenu, le montant de sa perte ... , s'il y en a, pour une année d'imposition, ou son revenu imposable gagné au Canada pour une année d'imposition, selon le cas, est calculé comme si ...

Quant aux articles 101 et 103 auxquels réfère le paragraphe 96(1.1), il ne sera pas nécessaire d'en discuter, étant donné que leurs dispositions particulières

tiff's case, and in any case they were not relied on by the defendant.

It accordingly seems clear that subsections 96(1) and 96(1.1) of the Act, whether taken together or separately, cannot apply to a "retiring partner" within the meaning of subsection 96(1.1) so as to determine how for the purposes of his assessment for a taxation year he is to calculate his income (or loss), and that income (or loss) must instead be calculated independently in accordance with the other provisions of the Act and Regulations.

Incidentally, it is understandable that the fiction contained in subsection 96(1.1) could prove useful for the purposes mentioned in subsection 96(1), namely calculating the income (or loss, as the case may be) of a taxpayer who is a member of a partnership for a taxation year, since, for example, paragraph 96(1)(f) makes the share of each taxpayer who is a member of the partnership an essential part of the calculation.

In my opinion, if Parliament had intended that the fiction mentioned in subsection 96(1.1) should be used in a taxation year to calculate the income or loss of a "retiring partner" in the same way as income or loss of a taxpayer who is a member of the partnership in question, it would have said so. It would not have limited the scope of the provision solely to the purposes of subsection 96(1) and sections 101 and 103 as it did, bearing in mind *inter alia* the wording of subsection 96(1), which applies only to the method of calculating the income or loss of a taxpayer who "is a member of a partnership".

As the provisions here are clear and unambiguous, it will not be necessary to refer to the way their interpretation has developed and the changes in their application, at least since March 29, 1978, by the Minister of National Revenue. (See *Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851, at pages 858 and 859.)

Judgment is accordingly rendered allowing the plaintiff's action and referring the reassessment on appeal back to the Minister of National Revenue for reconsideration and reassessment in accordance with these reasons; the whole with costs.

ne s'appliquent pas directement au cas du demandeur et que, de toute façon, elles ne sont pas invoquées par la défenderesse.

En conséquence, il m'apparaît évident que les paragraphes 96(1.1) et 96(1) de la Loi, pris ensemble ou séparément, ne peuvent s'appliquer à un «associé qui se retire» au sens du paragraphe 96(1.1) pour déterminer les modalités du calcul, dans le cadre de sa cotisation pour une année d'imposition, de son revenu (ou de sa perte), ce revenu (ou perte) devant plutôt être calculé indépendamment, en fonction des autres dispositions de la Loi et du Règlement.

Incidentement, il se conçoit bien que la fiction contenue au paragraphe 96(1.1) puisse s'avérer utile aux fins visées par le paragraphe 96(1), soit le calcul du revenu (ou d'une perte, selon le cas) d'un contribuable qui est membre d'une société, pour une année d'imposition, puisque, à titre d'exemple, l'alinéa f) du paragraphe 96(1) fait de la part de chaque contribuable membre de la société un élément essentiel de ce calcul.

À mon point de vue, si le législateur avait voulu que la fiction stipulée au paragraphe 96(1.1) serve aux fins de calculer, pour une année d'imposition, le revenu ou la perte d'un «associé qui se retire» de la même façon que le revenu ou la perte d'un contribuable qui est membre de la société concernée, il l'aurait dit. Il n'aurait pas restreint l'application de la disposition aux seules fins du paragraphe 96(1) et des articles 101 et 103 comme il l'a fait, conscient notamment du libellé du paragraphe 96(1) qui ne vise que la façon de calculer le revenu ou la perte d'un contribuable qui «est membre d'une société».

Dans ce contexte de dispositions qui sont claires et non ambiguës, il ne sera pas nécessaire de référer à l'évolution de leur interprétation et au changement dans leur application, depuis au moins le 29 mars 1978, par le ministre du Revenu national. (Voir *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851, aux pages 858 et 859.)

Jugement est donc rendu pour maintenir l'action du demandeur et déférer la nouvelle cotisation frappée d'appel au ministre du Revenu national pour étude et nouvel examen en conformité avec les présents motifs. Le tout, avec dépens.