

T-724-74

T-724-74

Gilles Thibault (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Walsh J.—Ottawa, September 9 and October 17, 1975.

Income tax—Calculation of income—Tax on tax—Whether tax can be assessed on amounts which taxpayer is entitled to claim by virtue of a contract but which he is unable to collect—Whether agreement to indemnify taxpayer against any tax assessed would only come into play when such an assessment was made—An act to amend the Income Tax Act, S.C. 1952-53, c. 40, s. 43.

Plaintiff sold shares to be paid for by monthly annuities. Monthly payments were received in 1968 and 1969, and, although the taxpayer claimed that the amounts were instalment payments on account of a capital sum, the Minister considered that because the purchase price was to be paid in monthly instalments, the amount being calculated on an annuity basis, the interest portion on each payment was assessable as income. Tax was also levied on tax, by virtue of an agreement whereby purchasers had agreed to indemnify plaintiff by paying additional sums should tax become payable.

Held, the appeal is dismissed. There is nothing in section 43 of S.C. 1952-53, c. 40 to indicate that tax is not collectable on amounts received by virtue of a contract of indemnification against any tax payable. It is a confirmation of existing practice to add this tax so paid on taxpayer's behalf to taxable income. While plaintiff claims that the mere right which he had in 1968 and 1969 to claim indemnity does not add the tax to income if he never received payment of it, there is an indication that some, if not all of it, was collected. Secondly, although the actual claim for this tax on tax was only made in 1971, and it was not until after the re-assessment that plaintiff could avail himself of the agreement, the additional taxes were payable for 1968 and 1969 by virtue of the indemnity agreement, and the right to claim same from the guarantor constituted additional income for those years even though the actual amount was not determined until after the re-assessment.

New York Central Railroad Company v. M.N.R. (1952-53) 7 Tax A.B.C. 334; *Commissioners of Inland Revenue v. The Granite City Steamship Co. Ltd.* (1927-1928) 13 T.C. 1; *Hartland v. Diggins* [1926] A.C. 289; *Salter v. M.N.R.* [1946] Ex.C.R. 634; *Commissioners of Inland Revenue v. Baillie* (1933-1937) 20 T.C. 187; *In re Kemp* [1940] S.C.R. 353; *Re Wood* [1943] C.T.C. 199; *The King v. Montreal Telegraph Company* [1925] Ex.C.R. 79; *Michelham's Executors v. Commissioners of Inland Revenue* (1928-31) 15 T.C. 737 and *Kliman v. Winckworth* (1928-1933) 17 T.C. 569, considered.

INCOME tax appeal.

Gilles Thibault (Demandeur)

c.

a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Walsh—Ottawa, le 9 septembre et le 17 octobre 1975.

b Impôt sur le revenu—Calcul du revenu—Impôt sur un montant servant à payer l'impôt—Peut-on établir une cotisation à l'impôt sur des montants qu'un contribuable est en droit de réclamer en vertu d'un contrat, mais qu'il est dans l'impossibilité de percevoir—L'entente sur le remboursement au contribuable de tout impôt n'entre-t-il en jeu que lorsque la cotisation a été établie—Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1952-1953, c. 40, art. 43.

d Le demandeur a vendu des actions dont le prix d'achat était payé par versements mensuels. Des paiements mensuels furent versés en 1968 et 1969 et, bien que le contribuable ait déclaré que les montants représentaient des versements à compte de capital, le Ministre considéra, vu que le prix d'achat devait être payé par versements mensuels, dont le montant était calculé selon un système d'annuité, que l'élément intérêt de chaque paiement était imposable à titre de revenu. On a aussi imposé un montant supplémentaire qu'en vertu d'une entente, les acheteurs s'étaient engagés à verser au demandeur pour le rembourser des impôts qui seraient exigibles.

e *Arrêt*: l'appel est rejeté. Rien dans l'article 43 des S.C. 1952-1953, c. 40, n'indique qu'aucun impôt ne peut être perçu sur les montants versés en vertu d'un contrat de remboursement de tout impôt dû. Il s'agit d'une confirmation de l'usage actuel qui consiste à ajouter au revenu l'impôt ainsi payé au nom du contribuable. Le demandeur prétend que le fait qu'il avait le droit en 1968 et 1969 de réclamer le remboursement n'ajoute pas ce montant à son revenu s'il n'a jamais reçu la somme équivalente; il semble cependant qu'une partie de cette somme lui fut effectivement versée, peut-être même sa totalité. Deuxièmement, même si ledit impôt n'a été imposé qu'en 1971, et que le demandeur ne pouvait se prévaloir du contrat qu'après l'établissement de la nouvelle cotisation, les impôts supplémentaires étaient payables à l'égard des années 1968 et 1969 aux termes du contrat de remboursement, et le droit de réclamer ladite somme au répondant constituait un revenu supplémentaire pour ces années, même si le montant exact n'en fut déterminé qu'après l'établissement de la nouvelle cotisation.

h Arrêts examinés: *New York Central Railroad Company c. Le ministre du Revenu national* (1952-53) 7 Tax A.B.C. 334; *Commissioners of Inland Revenue c. The Granite City Steamship Co. Ltd.* (1927-28) 13 T.C. 1; *Hartland c. Diggins* [1926] A.C. 289; *Salter c. M.R.N.* [1946] R.C.É. 634; *Commissioners of Inland Revenue c. Baillie* (1933-37) 20 T.C. 187; *In re Kemp* [1940] R.C.S. 353; *Re Wood* [1943] C.T.C. 199; *Le Roi c. Montreal Telegraph Company* [1925] R.C.É. 79; *Michelham's Executors c. Commissioners of Inland Revenue* (1928-31) 15 T.C. 737; *Kliman c. Winckworth* (1928-1933) 17 T.C. 569.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

S. P. Mendell for plaintiff.
B. Schneiderman for defendant.

SOLICITORS:

Phillips & Vineberg, Montreal, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

AVOCATS:

S. P. Mendell pour le demandeur.
B. Schneiderman pour la défenderesse.

^a PROCUREURS:

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

Voici la version française des motifs du jugement rendus par

WALSH J.: This is an appeal against a re-assessment of plaintiff's income tax dated May 20, 1971 which included in his taxable income for the 1968 and 1969 taxation years the amounts of \$4,804.90 and \$5,765.88 respectively as the income portion of certain payments considered to be annuities, and in addition levied tax on tax by virtue of an agreement whereby purchasers of shares of a company from plaintiff had undertaken to pay him an additional amount to indemnify him against any income tax which would become payable as a result of the terms of the said purchase agreement. By an agreement dated October 9, 1968, five of the sons of the late Pierre Thibault sold the shares in Pierre Thibault (Canada) Ltée which they had inherited from him to Guy Charron Limitée acting for itself and on behalf of Finco Limitée for \$610,000 cash. By an agreement dated March 11, 1968 the other four sons, namely the plaintiff Gilles, and his brothers Pierre-Paul, Réjean and Guy sold their shares similarly inherited to the same purchasers for the total sum of \$560,000 or \$140,000 each. By a second agreement dated March 11, 1968, the daughter of the late Pierre Thibault and his widow sold the shares which they held jointly (a different number of shares) to the same purchasers for the sum of \$100,000. Both agreements of March 11, 1968 provided for the payment to the present plaintiff Gilles, his brothers Pierre-Paul, Réjean and Guy, his mother Julia Thibault and his sister Pierrette Thibault Dufault of the purchase price by means of monthly annuities guaranteed for fifteen years but since the brothers were of different ages and also the capital sum to be paid to the sister and mother was a lesser amount, the monthly annuity payments were in different amounts, but if the annuity payments had been

^c LE JUGE WALSH: Appel est interjeté d'une nouvelle cotisation à l'impôt sur le revenu du demandeur, en date du 20 mai 1971, où sont incluses à son revenu imposable pour les années d'imposition 1968 et 1969, les sommes de \$4,804.90 et ^d \$5,765.88 respectivement, au titre d'éléments de revenu dans certains paiements considérés comme des annuités; en outre elle imposait un montant supplémentaire qu'en vertu d'une entente conclue avec le demandeur, les acheteurs des actions d'une ^e compagnie s'engageaient à verser pour le remboursement de tout impôt sur le revenu qui serait exigible en raison des termes mêmes dudit contrat d'achat. Par contrat daté du 9 octobre 1968, cinq des fils de feu Pierre Thibault vendirent les actions dans la ^f Pierre Thibault Canada Ltée, dont ils avaient hérité, à la Guy Charron Limitée agissant en son nom et au nom de la Finco Limitée pour la somme de \$610,000 comptant. Par contrat daté du 11 mars 1968, les quatre autres fils, savoir le demandeur Gilles, ses frères Pierre-Paul, Réjean et Guy, ^g vendirent les actions qu'ils avaient eux aussi hérité de leur père aux mêmes acheteurs, pour la somme totale de \$560,000, soit \$140,000 chacun. Par un deuxième contrat daté du 11 mars 1968, la fille de ^h feu Pierre Thibault et sa veuve vendirent aux mêmes acheteurs les actions qu'elles détenaient conjointement pour \$100,000 (elles ne détenaient pas le même nombre d'actions). Les deux contrats du 11 mars 1968 prévoyaient que le demandeur ⁱ actuel Gilles, ses frères Pierre-Paul, Réjean et Guy, sa mère Julia Thibault et sa sœur Pierrette Thibault Dufault recevaient le prix d'achat au moyen d'une annuité payée par versements mensuels, garantie pour une durée de quinze ans; ^j comme les frères n'étaient pas tous du même âge et que le montant payable à la sœur et à la mère

made for a minimum period of fifteen years in each case, each recipient would have received substantially more than the sale price of his or her shares. The two women demanded and received a life annuity guaranteed for a 15 year term which was purchased for them by Finco Limitée and Guy Charron Limitée from the Provincial Life Assurance Company Limited with the payment of a single premium amounting to \$103,873. The four brothers concerned who had not sold their shares for cash were content to receive their monthly annuity payments from the purchasers. The monthly payments were received by all the vendors in the 1968 and 1969 taxation years and although the taxpayers claimed that amounts received were instalment payments on account of a capital sum for which they had sold their shares, the Minister considered that in view of the fact that the purchase price was to be paid by monthly instalments, the amount being calculated on an annuity basis, the interest portion of each payment was assessable as income and made the calculation accordingly which resulted in the re-assessment. This was appealed and by decision of the Tax Review Board the appeal was dismissed. The taxpayers then initiated appeal proceedings in this Court.

At the commencement of the hearings it was agreed that the decision in the present case should apply to the five other appeals. Counsel for plaintiff also stated that plaintiff was no longer appealing the assessment of the interest portion of the payments on an annuity basis, the appeal now being limited to assessment of tax on tax pursuant to the third agreement.

This agreement, also dated March 11, 1968, read as follows:

[TRANSLATION] Guy Charron Limitée, Finco Limitée, and Guy Charron personally undertake jointly and severally to Messrs. Pierre-Paul Thibault, Gilles Thibault, Réjean Thibault and Guy Thibault, all of Pierreville in the County of Yamaska that the manner of payment which they have accepted for the transfer of shares, that is to say a capital annuity payable monthly with a guaranteed term of fifteen years on the basis indicated in paragraph 2 of the agreement signed the 11th March, 1968, will not be taxable by virtue of the income tax laws. If it should be otherwise, we undertake to indemnify you.

était moins élevé, les paiements mensuels d'annuité étaient différents; cependant, si, dans chaque cas, les paiements d'annuité avaient été versés pendant la période minimum de quinze années chaque bénéficiaire aurait reçu une somme bien supérieure au prix de vente de ses actions. Les deux femmes demandèrent et obtinrent une rente viagère garantie pour une durée de quinze ans, que la Finco Limitée et Guy Charron Limitée achetèrent pour elles à Provincial Life Assurance Company Limited, après paiement d'une prime unique de \$103,873. Les quatre frères en cause, qui n'avaient pas vendu leurs actions au comptant, se contentèrent de recevoir directement des acheteurs leurs paiements mensuels d'annuité. Ces paiements mensuels furent versés à tous les vendeurs pendant les années d'imposition 1968 et 1969; bien que les contribuables déclarent que les montants ainsi reçus représentaient des versements à compte du capital reçu pour la vente de leurs actions, le Ministre considéra, compte tenu du fait que le prix d'achat devait être payé par versements mensuels, dont le montant était calculé selon un système d'annuité, que l'élément intérêt de chaque paiement était imposable à titre de revenu; la nouvelle cotisation résulte des calculs effectués en conséquence. L'appel interjeté de ces nouvelles cotisations fut rejeté par la Commission de révision de l'impôt. Les contribuables introduisirent alors le présent appel devant la Cour.

Au début des audiences, il fut convenu que la décision dans la présente affaire s'appliquerait aux cinq autres appels. L'avocat du demandeur déclara que ce dernier ne contestait plus en appel la cotisation portant sur l'élément intérêt des paiements effectués selon le système des annuités, mais attaquait seulement la cotisation relative au montant devant servir à payer l'impôt, en vertu du troisième contrat.

Ce contrat lui aussi daté du 11 mars 1968 se lit comme suit:

Guy Charron Limitée, Finco Limitée et Guy Charron personnellement s'engagent conjointement et solidairement vis-à-vis Messieurs Pierre Paul Thibault, Gilles Thibault, Réjean Thibault et Guy Thibault, tous de Pierreville, comté de Yamaska, que le mode de paiement que vous avez accepté pour le transfert de vos actions, soit une rente capital payable mensuellement avec un terme garantie de quinze (15) ans, sur la base indiquée au paragraphe 2 de la convention signée le 11 mars 1968, ne sera jamais imposable en vertu des lois de l'impôt sur le revenu. Au cas contraire, nous nous engageons à vous

We make this firm undertaking. The present agreement applies also to the annuity payable to Mesdames Thibault and Dufault.

indemniser. Nous nous portons fort de la présente. Le présent engagement vaut quant à la rente payable à mesdames Thibault et Dufault.

Unfortunately for the four brothers involved in these appeals who neither sold their shares for cash nor arranged for the purchasers to buy annuities for them from an insurance company as Julia Thibault and Pierrette Thibault Dufault had done, the payments terminated in June, 1972. Guy Charron Limitée went into bankruptcy and Finco Limitée never had any assets. When the tax assessment was made which resulted in additional taxes being assessed in the amount of \$10,925.20 for the six Thibaults, they paid them and filed their claim in the bankruptcy proceedings. In addition to this, all of them with the exception of Pierrette Thibault Dufault whose re-assessment was for a comparatively trivial amount, commenced proceedings in 1971 in the Superior Court or Provincial Court as the case might be in Montreal against Guy Charron personally as a result of his personal guarantee of the annuity payments and taxes, if any, due thereon. Guy Charron testified and stated that he was in no better position to make the payments personally than was the bankrupt company and on the threat of making a personal assignment in bankruptcy, a settlement was made on April 11, 1973 between him, the four brothers, Gilles, Pierre-Paul, Réjean and Guy, and the mother Julia Thibault, whereby they were paid the sum of \$17,000 in full settlement of all claims existing or future in connection with the agreements of March 11, 1968. The proceedings in the Quebec courts were withdrawn and Charron agreed to pay the fees of counsel in connection with the notices of opposition to the tax assessments and that if any amounts were received by the Thibaults from the Minister of National Revenue as a result of these oppositions or any future oppositions, these sums would remain the entire property of the Thibaults. Since Gilles Thibault was supposed to receive \$1,016 per month, Pierre-Paul \$1,130, Réjean \$937 and Guy \$930 for life and the tax involved in the 1968 and 1969 assessments amounted to \$10,925.20 as already stated, it is evident that the amount of the settlement would not even cover annuity payments for two months plus the amount of tax assessed on the income portion of the annuity payments for 1968 and 1969. No break-down was made or attempted as to what portion of the settlement was attributable to

Malheureusement pour les quatre frères en cause dans ces appels, ceux qui n'ont pas vendu les actions au comptant ni demandé aux acheteurs de leur procurer des annuités auprès d'une compagnie d'assurance, comme le firent Julia Thibault et Pierrette Thibault Dufault, ces versements prirent fin en juin 1972. La Guy Charron Limitée fit faillite et la Finco Limitée n'avait jamais possédé d'actif. Lorsque fut établie la cotisation ajoutant à l'impôt payable la somme de \$10,925.20, les six Thibault payèrent, puis formèrent leurs réclamations dans les procédures de faillite. En outre, tous les demandeurs, à l'exception de Pierrette Thibault Dufault, dont la nouvelle cotisation portait sur un montant relativement faible, introduisirent des procédures en 1971 devant la Cour supérieure ou la cour provinciale, selon le cas, à Montréal, contre Guy Charron lui-même en raison de la garantie personnelle dont il avait assumé les paiements d'annuité et le paiement des impôts dus le cas échéant sur ces derniers. Dans son témoignage, Guy Charron déclara qu'il n'était pas plus en mesure d'effectuer lui-même les paiements que la compagnie en faillite; il menaça de se mettre lui-même en faillite, mais parvint à un règlement le 11 avril 1973, avec les quatre frères, Gilles, Pierre-Paul, Réjean et Guy, ainsi que la mère, Julia Thibault; en vertu de ce règlement, il leur versa la somme de \$17,000 pour quittance totale et définitive de toutes les réclamations existantes ou futures à l'égard des contrats du 11 mars 1968. Les poursuites engagées devant les tribunaux du Québec furent abandonnées et Charron convint de payer les honoraires d'avocats relatifs aux avis d'opposition aux cotisations à l'impôt sur le revenu, et convint en outre que tout montant éventuellement versé aux Thibault par le ministre du Revenu national, à la suite desdites oppositions ou de toute autre opposition à venir, demeurerait leur propriété pleine et entière. Puisque Gilles Thibault devait recevoir \$1,016 par mois, Pierre-Paul \$1,130, Réjean \$937 et Guy \$930 à vie et puisque l'impôt en cause dans les cotisations de 1968 et 1969 se chiffrait à \$10,925.20, comme nous l'avons déjà dit, il est bien évident que le règlement ne devait pas même couvrir deux paiements mensuels d'annuité en plus du montant cotisé à titre d'élément revenu des paiements d'annuité de 1968 et

tax liability and what portion to annuity payments, this evidence only having been presented with a view to establishing that all possible efforts had been made to collect not only the annuity payments but the additional tax on the tax assessed on the income portion thereof, and that these efforts had yielded minimal results, no dividend having been paid or anticipated in connection with the claim against Guy Charron Limitée.

The only issues before the Court in the present appeal are first, whether tax can be assessed on amounts which a taxpayer is entitled to claim by virtue of a contract but which he is unable to collect, and second, whether the agreement to indemnify the taxpayer against any income tax assessed as a result of the annuity payment would only come into play when such an assessment was made—in the present case in 1971—or whether, since the tax was allegedly due for the 1968 and 1969 years, the right to claim indemnity should be considered as applicable to those years even though no re-assessment was made by the Minister of National Revenue until 1971.

There is some jurisprudence which, although not directly in point, throws some light on the matter. The case which is most closely in point is a Tax Appeal Board judgment, *The New York Central Railroad Company v. M.N.R.*¹ which carefully examines existing Canadian and British jurisprudence respecting the assessment of tax on tax. The headnote sets out the facts as follows:

The appellant was the lessee of the property of another railway company and as such took over the management of the properties of two other companies, incurring, *inter alia*, the obligation to pay all taxes levied on the said companies. In 1950 the appellant was assessed in respect of the year 1948 in a manner whereby the full amount of the total tax to be paid on behalf of the two companies was added to the taxable income of the companies, *i.e.* the appellant was called upon to pay tax on tax. To arrive at the exact tax so payable, sixteen computations were necessary to reach the point where income tax had been assessed in respect of every dollar paid by the appellant for the two companies and treated as addition taxable income to them.

¹ (1952-53) 7 Tax A.B.C. 334.

1969. On n'essaya même pas de déterminer quelle part du règlement était imputable aux paiements d'impôt et quelle part l'était aux paiements d'annuité, ces preuves n'ayant été soumises que dans le but d'établir que tous les efforts possibles avaient été faits pour recouvrer non seulement les paiements d'annuité mais aussi la nouvelle imposition des impôts établis à l'égard de l'élément revenu desdits paiements, et que tous ces efforts n'avaient donné que des résultats minimes, puisqu'ils n'avaient reçu aucun dividende, ni ne s'attendaient à en recevoir, à la suite des réclamations contre Guy Charron Limitée.

La Cour doit donc déterminer dans cet appel si, en premier lieu, on peut établir une cotisation à l'impôt sur des montants qu'un contribuable est en droit de réclamer en vertu d'un contrat, mais qu'il est dans l'impossibilité de percevoir, et si, en second lieu, l'accord sur le remboursement au contribuable de tout impôt sur le revenu résultant des paiements d'annuité n'entre en jeu que lorsque la cotisation a été établie—en l'espèce, en 1971—ou si le droit de réclamer le remboursement devrait être considéré comme applicable aux années, 1968 et 1969, parce que l'impôt était prétendument payable à l'égard de ces années-là, bien que le ministre du Revenu national n'ait établi aucune nouvelle cotisation avant 1971.

La jurisprudence, sans traiter exactement du point en cause, éclaire cependant la question. L'affaire la plus pertinente à cet égard est le jugement rendu par la Commission d'appel de l'impôt, *The New York Central Railroad Company c. Le ministre du Revenu national*¹ qui examine soigneusement la jurisprudence canadienne et britannique à l'égard de l'imposition supplémentaire d'impôts. Le sommaire décrit les faits de la manière suivante:

[TRADUCTION] L'appelante était locataire de biens appartenant à une autre compagnie de chemins de fer; à ce titre, elle s'occupait de la gestion de biens appartenant à deux autres compagnies et s'obligeait donc, entre autres, à payer tous les impôts exigibles desdites compagnies. Dans la cotisation de l'appelante, à l'égard de l'année 1948, établie en 1950, le montant total de tous les impôts payables au nom des deux compagnies fut ajouté au revenu imposable des compagnies; l'appelante fut donc amenée à payer des impôts sur des impôts. Pour déterminer exactement l'impôt ainsi payable, il fut nécessaire d'effectuer seize calculs pour établir le montant de l'impôt pour chaque dollar payé par l'appelante au nom des deux

¹ (1952-53) 7 Tax A.B.C. 334.

The appellant submitted that this method of assessment had no legitimate place in applying the provisions of the Act, and that it was a departure from the departmental practice formerly followed.

At page 337 three methods of computation are set out. In the first the lessee was not permitted a deduction of the tax paid on behalf of the two lessors and the amount so paid was not added to the lessors' taxable income. In the second method, the tax paid for the two lessors was added to their income and the lessee was only permitted to deduct the initial tax chargeable and paid and not the further tax imposed. In the third method the tax was recomputed fifteen times before the amount added to the lessors' income became less than one cent and the tax finally calculated was added to the lessors' taxable income, the lessee deducting the full amount paid on behalf of the lessors. The Board in pointing out the apparent unfairness of the third method stated at page 342:

This method does not commend itself and its adoption at this late date, as though an afterthought, cannot fail to impress one as unfortunate. It is regrettable that the Board is not in a position to interfere. Legislative enactment, if it should appear indicated, would seem to be the appellant's only remedy.

In this case two British judgments were referred to at page 340, namely, *Kliman v. Winckworth* ((1933) 17 T.C. 569 at 572) in which Finlay J. said:

There is no room, of course, in a taxing Act for equitable considerations . . . It is, of course, for the Legislature and not for the Courts to consider matters of that sort.

Reference is also made to a statement by Lord Blackburn in 1927 in *The Commissioners of Inland Revenue v. The Granite City Steamship Co. Ltd.* ((1927-28) 13 T.C. 1 at 16) in which he said: "Equity and income tax are strangers". Quite possibly as a result of this decision, an amendment was made to the *Income Tax Act* in 1953 by S.C. 1952-53, c. 40, s. 43 which reads as follows:

43. (1) Where under a contract, will or trust, made or created before the coming into force of this Part, a person is required to make a payment and is required by the terms of the contract, will or trust to pay an additional amount measured by reference to tax payable by the payee under Part I of *The Income Tax Act* by reason of the payment,

compagnies et considéré comme revenu imposable supplémentaire pour ces dernières. L'appelante soutint que cette méthode n'était pas légitime au vu des dispositions de la Loi et qu'il s'agissait d'une dérogation aux usages ministériels antérieurs.

a Les trois méthodes de calcul sont décrites à la page 337. Dans la première, le locataire n'était pas autorisé à déduire l'impôt payé au nom des deux bailleuses et le montant ainsi payé n'était pas ajouté au revenu imposable de ces dernières. Dans b la deuxième, l'impôt payé pour les deux bailleuses était ajouté à leur revenu et le locataire était seulement autorisé à déduire l'impôt initial dû et c l'impôt était calculé quinze fois avant que le montant ajouté au revenu des bailleuses devienne inférieur à un cent et l'impôt finalement déterminé était ajouté au revenu imposable des bailleuses, le locataire déduisant alors le montant total versé au nom de ces dernières. La Commission en faisant d remarquer que la troisième méthode ne semblait pas équitable, déclarait à la page 342:

[TRADUCTION] Une telle méthode ne semble pas justifiée et son adoption à une date aussi tardive, comme s'il s'agissait d'une réflexion après coup, semble regrettable. Il est déplorable que la Commission ne soit pas en mesure d'intervenir. De nouvelles dispositions législatives, si elles s'avéraient nécessaires, seraient sans doute le seul redressement possible pour l'appelante.

Dans cette affaire furent cités deux jugements britanniques, à la page 340, savoir *Kliman c. Winckworth* ((1933) 17 T.C. 569, à la p. 572) où le juge Finlay déclarait:

[TRADUCTION] Les considérations d'équité n'ont évidemment pas leur place dans une loi fiscale . . . Il appartient bien sûr au législateur et non aux tribunaux de tenir compte de questions de ce genre.

Fut aussi citée une déclaration de lord Blackburn dans l'arrêt *The Commissioners of Inland Revenue c. The Granite City Steamship Co. Ltd.* ((1927-28) 13 T.C. 1, à la p. 16): «équité et impôt sur le revenu sont des choses bien distinctes». Il est bien possible que ce soit à la suite de cette décision que fut modifiée la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en 1953, par S.C. 1952-53, c. 40, art. 43, qui se lit i comme suit:

43. (1) Lorsque, en vertu d'un contrat, d'un testament ou d'une fiducie conclus, faits ou créés avant l'entrée en vigueur de la présente Partie, une personne est tenue de faire un paiement, et est requise, aux termes du contrat, du testament ou de la fiducie, de payer un montant additionnel calculé en fonction de l'impôt payable par le bénéficiaire sous le régime de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en raison du paiement,

(a) the tax payable by the payee under the said Part I for the taxation year in or in respect of which such a payment is paid or payable is the amount that the payee's tax under the said Part I for the year would be if no amount under the contract were included in computing his income for the year plus

(i) the amount by which his tax under the said Part I would be increased by including the payment in computing his income, and

(ii) the amount by which the payee's tax under Part I for the year would be further increased by including, in the computation of his income for the year, the amount fixed by subparagraph (i) or the additional payment, whichever is the lesser, and

(b) if the payer would otherwise be entitled to deduct the amounts payable under such a contract, in computing his income for a taxation year, he is not entitled to deduct the amount determined under subparagraph (ii) of paragraph (a).

(2) This section is applicable to the 1953 and subsequent taxation years.

By the use of the words "paid or payable" in reference to the additional amount being included in computing the taxpayer's income for a taxation year, it would appear that the claim for payment in a subsequent year nevertheless increases the taxpayer's income for the taxation year in question.

Counsel argued that the purpose of this amendment was to eliminate the application of the third method of calculation used in *The New York Central Railroad Company* case and its infinite computations and to give legislative sanction to the second method whereby the tax paid or payable on behalf of the taxpayer is added to his taxable income and tax is then paid on same without carrying the process further. It was pointed out, however, that section 43(1) applies only to a "contract, will or trust, made or created *before the coming into force of this Part*" (italics mine) and that subsection (2), making the section applicable to the 1953 and subsequent taxation years merely means that the method of calculation set out in subsection (1) would be applied in any taxation year commencing with the 1953 year, but does not affect the limitation in subsection (1) that it only applies to contracts created before the coming into force of the section. If it had been intended to apply it to all contracts made thereafter, subsection (1) should have read "before or *after* the coming into force of this Part". I agree with this interpretation but it does not help plaintiff's con-

a) l'impôt payable par le bénéficiaire sous le régime de ladite Partie I pour l'année d'imposition au cours ou à l'égard de laquelle ledit paiement se trouve fait ou exigible, est le montant auquel se chiffrerait l'impôt du bénéficiaire sous le régime de ladite Partie I pour l'année, si aucun montant en vertu du contrat n'était compris dans le calcul de son revenu pour l'année, plus

(i) le montant dont son impôt sous le régime de ladite Partie I serait augmenté par l'inclusion du paiement dans le calcul de son revenu, et

(ii) le montant dont l'impôt du bénéficiaire sous le régime de la Partie I pour l'année serait encore augmenté par l'inclusion, dans le calcul de son revenu pour l'année, du montant déterminé selon le sous-alinéa (i) ou du paiement additionnel, en prenant le moindre des deux, et

b) si le payeur avait droit, d'autre part, de déduire les montants payables en vertu d'un tel contrat, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, il n'a pas droit de déduire le montant déterminé d'après le sous-alinéa (ii) de l'alinéa a).

(2) Le présent article s'applique à l'année d'imposition 1953 et aux années d'imposition subséquentes.

Compte tenu des termes «fait ou exigible» à l'égard du montant additionnel compris dans le calcul du revenu du contribuable pour une année d'imposition, il semble que le paiement exigé au cours d'une année ultérieure augmente néanmoins le revenu du contribuable pour l'année d'imposition en question.

L'avocat soutint que le but de cette modification était d'éliminer la troisième méthode de calcul utilisée dans l'affaire *The New York Central Railroad Company* et ses calculs infinis, et de sanctionner aussi par la loi la seconde méthode, où l'impôt payé ou payable au nom du contribuable est ajouté à son revenu imposable sur lequel il paiera donc un impôt, sans qu'il soit besoin de répéter l'opération. On signala toutefois que l'article 43(1) ne s'applique qu'à «un contrat, un testament ou une fiducie conclus, faits ou créés *avant l'entrée en vigueur de la présente Partie*» (les italiques sont de moi) et que le paragraphe (2), indiquant que cet article s'applique à l'année d'imposition 1953 et aux années suivantes signifie simplement que la méthode de calcul décrite au paragraphe (1) s'applique à toute année d'imposition à compter de 1953, mais n'a aucun effet sur la restriction prévue au paragraphe (1) selon laquelle l'article ne s'applique qu'aux contrats conclus avant son entrée en vigueur. Si l'on avait voulu qu'il s'applique à tous les contrats subséquents, le paragraphe (1) aurait précisé «avant ou *après* l'entrée en vigueur de la présente Partie». Je souscris à cette interprétation

attention since, even though this section may not have been applicable to the present agreement, the Minister has assessed tax on this basis without pyramiding it as he might well have done as this section does not apply to the present case. Moreover, there is in any event nothing in this section which would indicate that tax is not collectable on amounts received by a taxpayer by virtue of a contract to indemnify him against income tax which he may be called upon to pay. It is rather a confirmation of the existing practice to add this tax so paid on his behalf to the taxpayer's taxable income. See, for example, *Hartland v. Diggines*²; *Salter v. M.N.R.*³ which approved *Hartland v. Diggines* and *Commissioners of Inland Revenue v. Baillie*⁴, all of which are referred to in *The New York Central Railroad Company* case (*supra*).

Two other cases, although they deal primarily with interpretation of wills, are also of interest. In the case of *In the Matter of the Trusts under the Will of the Honourable Sir Albert Edward Kemp*⁵ the Supreme Court of Canada held that whether the trustees of an estate paid the money to meet the income tax payments of the widow before they became due or recouped the widow thereafter, the money, under the provisions of the *Income War Tax Act*, was part of her income for income tax purposes. In the case of *Re Wood*⁶ an annuity was left to the widow free and clear of all taxes which were to be paid each year out of the estate and it was further provided that should the widow pay any such taxes with respect to her income either before or after receipt of such income the tax so paid by her should be repaid to her out of the estate. This case followed the decision in *Re Kemp* (*supra*) and, while the editorial note points out that presumably because the point was not raised for consideration, the Court omitted to pass upon the question of whether the payment of part of the widow's income tax by the executors constituted additional taxable income to her, this proposition is not new to Canadian tax law. A reference is made to the case of *The King v. The*

qui cependant n'était pas la prétention du demandeur car, même si cet article ne s'appliquait pas à l'accord en cause, le Ministre a établi la cotisation à l'impôt selon ce principe, sans procéder à des opérations successives comme il aurait pu le faire puisque cet article ne s'appliquait pas en l'espèce. De toute façon, rien dans cet article n'indique qu'aucun impôt ne peut être perçu sur les montants versés à un contribuable en vertu d'un contrat de remboursement de tout impôt sur le revenu dont il pourrait être redevable. Il s'agit plutôt d'une confirmation de l'usage actuel qui consiste à ajouter au revenu l'impôt ainsi payé en son nom. Voir par exemple les arrêts *Hartland c. Diggines*² et *Salter c. M.R.N.*³, qui approuve la décision *Hartland c. Diggines*, et *Commissioners of Inland Revenue c. Baillie*⁴, toutes citées dans l'affaire *The New York Central Railroad Company*, (précitée).

Deux autres affaires, bien que traitant essentiellement de l'interprétation de testaments, méritent d'être examinées. Dans l'affaire *In re les fiducies en vertu du testament de feu Sir Albert Edward Kemp*⁵, la Cour suprême du Canada décida que lorsque les administrateurs d'une succession versaient les sommes nécessaires au paiement de l'impôt sur le revenu de la veuve avant l'échéance, ou lorsqu'ils la dédommageaient ultérieurement, cet argent était, du point de vue fiscal, une partie de son revenu en vertu des dispositions de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. Dans l'affaire *Re Wood*⁶, la veuve recevait une annuité nette de tout impôt, qui devait être payé chaque année par la succession; il était prévu en outre qu'au cas où la veuve payerait des impôts de ce genre sur le revenu, avant ou après avoir reçu ledit revenu, les impôts en question lui seraient remboursés par la succession. On suivit dans cette affaire l'arrêt *Re Kemp* (précité) et, bien que la note de l'éditeur signale que, probablement parce que la question n'a pas été soulevée, la Cour avait omis d'examiner si le paiement d'une partie de l'impôt sur le revenu de la veuve par les exécuteurs constituait à son égard un revenu imposable supplémentaire, cette proposition n'est pas nouvelle en droit fiscal cana-

² [1926] A.C. 289.

³ [1946] Ex.C.R. 634.

⁴ (1933-37) 20 T.C. 187.

⁵ [1940] S.C.R. 353.

⁶ [1943] C.T.C. 199.

² [1926] A.C. 289.

³ [1946] R.C.É. 634.

⁴ (1933-37) 20 T.C. 187.

⁵ [1940] R.C.S. 353.

⁶ [1943] C.T.C. 199.

Montreal Telegraph Company ([1925] Ex.C.R. 79) where at page 83 Audette J. remarked:

The tax is a personal tax upon the person or company. Were the contractors remitting, as contended by the defendant company, this sum of \$165,000 together with \$16,599.69 and interest, to cover the defendant's income tax, what would be the position of the defendant? Clearly the defendant would receive a higher revenue and would thereby become liable to pay their income tax upon \$165,000 and \$16,599.69, the amount of their revenue or income. This view is supported by a number of decisions.

See also the case of *Aimée Lady Michelham's Executors v. The Commissioners of Inland Revenue*⁷ in which Lord Hanworth M.R. said at pages 748-749:

Lady Michelham has to pay her Income Tax. She has to pay Income Tax in respect of £25,000 which she receives in the year, and she has also to pay, as being part of her income, the amount in respect of which she receives immunity, by reason of the trustees, to avoid circuitry, paying the Income Tax charged upon her.

In the light of the foregoing jurisprudence I find that both issues must be resolved against plaintiff. While plaintiff contends that the doctrine of constructive receipt can only be applied if the tax to be paid by purchasers on his behalf was actually collected by him, and that the mere right which he had in 1968 and 1969 to claim indemnity for any tax imposed as a result of the sale agreement when payment of same was demanded of him by the Minister in 1971 does not add this tax to his income if he never received payment of same, there is an indication that some if not all of it was in fact collected as a result of the settlement with Guy Charron, depending on how the attribution of the sums received by virtue of this settlement is made. On the second issue, although the actual claim for this tax on tax was only made by the Minister in the re-assessment in 1971 and hence it was not until after that re-assessment that plaintiff could in turn avail himself of the provisions of the indemnity agreement to reclaim same from the guarantor, nevertheless, the additional taxes assessed were payable for the 1968 and 1969 taxation years respectively by virtue of the indemnity agreement and the right to claim same from the guarantor constituted additional income for

⁷ (1928-31) 15 T.C. 737.

dien. On cite l'arrêt *Le Roi c. The Montreal Telegraph Company* ([1925] R.C.É. 79) où le juge Audette faisait remarquer à la page 83:

[TRADUCTION] L'impôt est un impôt personnel auquel est assujéti le particulier ou la compagnie. Si les entrepreneurs remettaient à la compagnie défenderesse, comme elle le prétend, ladite somme de \$165,000, ainsi que \$16,599.69 et l'intérêt, pour couvrir l'impôt sur le revenu payable par ladite défenderesse, quelle serait alors la situation de cette dernière? Il est évident que les recettes de la défenderesse seraient augmentées; elle serait alors tenue de payer un impôt sur les \$165,000 et les \$16,599.69, montant de ses recettes ou revenus. Ce point de vue est étayé par bon nombre de décisions.

Voir aussi l'affaire *Aimée Lady Michelham's Executors c. The Commissioners of Inland Revenue*⁷ où le lord Hanworth, maître des rôles, déclarait aux pages 748 et 749:

[TRADUCTION] Lady Michelham doit payer un impôt sur le revenu. Elle doit payer un impôt sur les £25,000 reçues pendant l'année. Elle doit aussi payer, puisqu'il s'agit d'une partie de son revenu, le montant dont elle est exonérée, parce que les administrateurs, pour éviter des détours compliqués, paient l'impôt sur le revenu dont elle est redevable.

A la lumière de la jurisprudence précitée, je conclus que les deux questions doivent être tranchées à l'encontre des prétentions du demandeur. Ce dernier prétend qu'on ne pourrait appliquer la théorie de la rentrée d'argent que s'il avait effectivement reçu l'impôt payé en son nom par les acheteurs, et que le fait qu'il avait le droit en 1968 et 1969 de réclamer le remboursement de tout impôt résultant du contrat de vente, dont le Ministre exigea le paiement en 1971, n'ajoute pas ce montant à son revenu s'il n'a jamais reçu la somme équivalente; il semble cependant qu'une partie de cette somme lui fut effectivement versée à la suite du règlement intervenu avec Guy Charron, peut-être même sa totalité, selon la répartition que l'on peut faire des montants ainsi reçus. En ce qui concerne la seconde question, même si le Ministre n'a en réalité imposé ledit impôt que dans la nouvelle cotisation de 1971, et qu'en conséquence le demandeur ne pouvait se prévaloir des dispositions du contrat de remboursement pour réclamer le même montant au répondant qu'après l'établissement de cette nouvelle cotisation, il n'en est pas moins vrai que les impôts supplémentaires ainsi cotisés étaient payables à l'égard des années d'imposition 1968 et 1969 respectivement, aux termes

⁷ (1928-31) 15 T.C. 737.

the plaintiff in each of those years even though the actual amount of same was not determined until subsequently following the re-assessment. (See, for example, *The New York Central Railroad (supra)* where the assessment which was upheld was made in 1950 adding the tax as income for the 1948 taxation year.) I therefore find that the re-assessment was properly made and plaintiff's action is dismissed, with costs. Although the other five actions were not before the Court for trial, by agreement between the parties the same disposition will be made of all of them, save that in the other five actions there will, of course, be no costs allowed for proof and hearing.

mêmes dudit contrat de remboursement, et que le droit de réclamer ladite somme au répondant constituait pour le demandeur un revenu supplémentaire pour chacune de ces années, même si le montant exact n'en fut déterminé qu'après l'établissement de la nouvelle cotisation. (Voir, par exemple, l'affaire *The New York Central Railroad (précitée)* où la cotisation maintenue avait été établie en 1950, et avait ajouté le montant de l'impôt au revenu de l'année d'imposition 1948.) Je conclus donc que la nouvelle cotisation était correcte et l'action du demandeur est rejetée avec dépens. Bien que les cinq autres actions n'aient pas été entendues par la Cour, les parties ont convenu qu'elles seraient toutes tranchées de la même manière excepté dans la mesure où aucun dépens ne sera adjugé à l'égard de la preuve et de l'audition dans les cinq autres actions.