

T-1626-75

T-1626-75

The Queen (Plaintiff)

v.

Adolf Scheller (Defendant)

Trial Division, Cattanach J.—Ottawa, October 16 and 28, 1975.

Income tax—Deductions—Construction of exempting provisions—Defendant claiming deductions for “wife”, daughter and brother in Communist country—Whether permissible—Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 109(1)(a),(b),(d),(f), 178(2), 252(1)—Canadian Bill of Rights, S.C. 1960, c. 44, ss. 1(b), 2.

Due to political events, defendant was separated from the woman with whom he had lived, the child of that union, his brother, and other family members. Though unable to bring his family to Canada, defendant continued to provide for their support. While the Minister did not dispute that amounts claimed were actually sent, he disallowed: (1) part of the claim for the daughter, because she had not resided with defendant in a self-contained domestic establishment maintained by him (section 109(1)(b)); (2) the claim for the “wife” because she was not related to defendant (section 109(1)(b)(ii)(B)) and (3) the claim for the brother (section 109(1)(f)). The Tax Review Board allowed the claim for the daughter only. The Minister appeals this decision, and defendant appeals from the Board’s decision to disallow the other two claims.

Held, the Crown’s appeal is allowed and the defendant’s appeals are dismissed. Taxation is the general rule; an exemption is the exception, and exempting provisions must be strictly construed. Every constituent element must be present and every condition required by the exempting provision must be met. Constituent elements are missing in all three cases. The Board erred in that, having found a failure to comply strictly with the exempting provisions in the three claims, it gave defendant the maximum benefit of section 109(1)(b), in respect of the daughter.

This Court is not the proper forum to advocate change in a law. When the meaning of a statute is clear, the Court has nothing to do with its policy or justice; it must simply apply the law as it finds it. Defendant is being afforded equality before the law in that others in similar circumstances are subject to the same application of the Act.

Lumbers v. M.N.R. [1943] Ex.C.R. 202 and *Harris v. M.N.R.* [1969] C.T.C. 562, followed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

C. H. Fryers for plaintiff.
A. Scheller for defendant.

La Reine (Demanderesse)

c.

a

Adolf Scheller (Défendeur)

Division de première instance, le juge Cattanach—Ottawa, les 16 et 28 octobre 1975.

b

Impôt sur le revenu—Déductions—Interprétation de dispositions prévoyant une exemption—Défendeur réclamant des déductions à l’égard de son «épouse», sa fille et son frère, résidents dans un pays communiste—Sont-elles admissibles?—Loi de l’impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 109(1)(a),(b),(d),(f), 178(2) et 252(1)—Déclaration canadienne des droits, S.C. 1960, c. 44, art. 1b) et 2.

c

Certains événements politiques séparèrent le défendeur de la femme avec laquelle il vivait, de l’enfant né de cette union, de son frère ainsi que d’autres membres de sa famille. Ne pouvant faire venir sa famille au Canada, le défendeur continua cependant à subvenir à leurs besoins. Le Ministre ne conteste pas le fait que les sommes en cause ont effectivement été envoyées; il a cependant refusé (1) une partie de la déduction réclamée à l’égard de la fille parce qu’elle n’a pas demeuré avec le défendeur dans un établissement domestique autonome tenu par ce dernier (article 109(1)(b)); (2) la déduction réclamée à l’égard de l’«épouse» parce qu’elle n’était pas unie au défendeur au sens de l’article 109(1)(b)(ii)(B) et celle réclamée à l’égard du frère (article 109(1)(f)). La Commission de révision de l’impôt a accordé uniquement la réclamation à l’égard de la fille. D’une part, le Ministre interjette appel de cette décision, d’autre part, le défendeur attaque le rejet des deux autres réclamations.

d

e

f

Arrêt: l’appel de la Couronne est accueilli; ceux du défendeur sont rejetés. L’assujettissement à l’impôt est la règle générale; les exemptions sont des exceptions qui doivent être interprétées strictement. Toutes les exigences et toutes les conditions requises dans la disposition prévoyant une exemption doivent être remplies. En l’espèce, on note l’absence d’éléments nécessaires dans les trois cas. La Commission a eu tort de permettre au défendeur de bénéficier au maximum des avantages de l’article 109(1)(b) à l’égard de sa fille, après avoir conclu qu’il ne satisfaisait pas entièrement aux exigences de l’article.

g

h

Cette cour n’est pas la tribune appropriée pour plaider une modification de la loi. Lorsque le sens d’une loi est évident, les tribunaux n’ont pas à déterminer si elle est opportune ou juste; leur devoir est d’appliquer la loi existante. Le défendeur se voit accorder l’égalité devant la loi en ce sens que d’autres personnes, dans les mêmes circonstances, sont sujettes à la même application de la Loi.

Arrêts suivis: *Lumbers c. M.R.N.* [1943] R.C.É. 202 et *Harris c. M.R.N.* [1969] C.T.C. 562.

APPEL en matière d’impôt sur le revenu.

AVOCATS:

j

C. H. Fryers pour la demanderesse.
A. Scheller pour le défendeur.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Defendant for himself.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

CATTANACH J.: This is an appeal by the Minister from a judgment of the Tax Review Board whereby an amount claimed by the defendant as a deduction in computing his income for his 1972 taxation year was allowed.

In computing his income for the 1972 taxation year the defendant claimed deductions from income as follows:

- (i) \$1,500.00 in respect of himself;
- (ii) \$1,350.00 in respect of his 28 year old daughter Katrin, resident in the Union of Soviet Socialist Republics;
- (iii) \$480.00 in respect of Liidia Palts, also resident in the Union of Soviet Socialist Republics;
- (iv) \$250.00 in respect of Evald Silvet, the defendant's brother, also resident in the Union of Soviet Socialist Republics;
- (v) \$300.00 in respect of Kaspar Kolk, the defendant's one year old grandson and son of Katrin; and
- (vi) \$300.00 in respect of Kaarel Kolk, the defendant's grandson born to Katrin during the 1972 taxation year.

In assessing the defendant as he did, the Minister of National Revenue disallowed as deductions in computing the defendant's income the following amounts for the reasons indicated:

- (i) \$800.00 in respect of the defendant's daughter, Katrin, as she at no time during the 1972 taxation year resided with the defendant in a self-contained domestic establishment maintained by him; (Since the defendant had claimed an amount of \$1,350.00 in respect of his daughter and the Minister reduced that amount by \$800.00, it follows that the Minister did allow the deduction so claimed but in the amount of \$550.00. The Minister did so in accordance with section 109(1)(d)(v) of the *Income Tax Act*).

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Pour le défendeur, lui-même.

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

LE JUGE CATTANACH: Il s'agit d'un appel interjeté par le Ministre d'une décision de la Commission de révision de l'impôt accordant au défendeur une déduction réclamée aux fins du calcul de son revenu pour son année d'imposition 1972.

Dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1972, le défendeur a réclamé les déductions suivantes:

- (i) \$1,500 pour lui-même;
- (ii) \$1,350 à l'égard de sa fille Katrin, âgée de 28 ans, résidant en Union des Républiques socialistes soviétiques;
- (iii) \$480 à l'égard de Liidia Palts, qui réside aussi en Union des Républiques socialistes soviétiques;
- (iv) \$250 à l'égard d'Evald Silvet, le frère du défendeur qui réside également en Union des Républiques socialistes soviétiques;
- (v) \$300 à l'égard de Kaspar Kolk, âgé d'un an, petit-fils du défendeur et fils de Katrin; et
- (vi) \$300 à l'égard de Kaarel Kolk, petit-fils du défendeur, né de Katrin au cours de l'année d'imposition 1972.

En établissant la cotisation du défendeur, le ministre du Revenu national n'a pas admis la déduction des sommes suivantes aux fins du calcul du revenu du défendeur, aux motifs que voici:

- (i) \$800 à l'égard de Katrin, fille du défendeur parce que pendant l'année d'imposition 1972 elle n'a demeuré à aucun moment avec le défendeur dans un établissement domestique autonome tenu par ce dernier; (Puisque le défendeur avait réclamé un montant de \$1,350 à l'égard de sa fille et que le Ministre a réduit ce montant de \$800, il s'ensuit que le Ministre a accordé la déduction réclamée mais pour un montant de \$550 en appliquant ainsi l'article 109(1)d)(v) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*).

(ii) \$480.00 in respect of Liidia Palts as she was not connected to defendant by blood relationship or adoption, in accordance with section 109(1)(b)(ii)(B) of the *Income Tax Act*; and

(iii) \$250.00 in respect of Evald Silvet as not in accordance with section 109(1)(f).

The member of the Tax Review Board dismissed the defendant's appeal with respect to the amounts of \$480.00 and \$250.00 referred to in paragraphs (ii) and (iii) immediately above, respectively, but allowed as a deduction from income the amount of \$800.00 referred to in paragraph (i) immediately above.

It is from the decision of the Tax Review Board allowing the deduction in the amount of \$800.00 in respect of the defendant's daughter Katrin that Her Majesty the Queen appeals.

The defendant, by appropriate amendment to his statement of defence, supports the decision of the Tax Review Board on the deduction in the total amount of \$1,350.00 with respect to defendant's daughter Katrin, which the Board allowed, which is the sole matter with respect to which Her Majesty has appealed, but the defendant, in his turn, also appeals from the decision of the Board in those aspects in which the Board's decision was adverse to him, that is to say, with respect to the amount of \$480.00 claimed by the defendant with respect to Liidia Palts and an amount of \$250.00 paid by the defendant to his brother, Evald Silvet.

This is tantamount to a counterclaim by the defendant in these two latter respects and is treated as such by Her Majesty who has pleaded thereto by filing a "defence to the counterclaim".

In the result, therefore, there are three items placed in dispute by the pleadings:

(1) the amount of \$800.00 with respect to the defendant's daughter Katrin, which the Minister disallowed as a deduction in assessing the defendant as he did for the 1972 taxation year, which deduction the Tax Review Board allowed and from the Board's decision in this respect Her Majesty appeals;

(2) the amount of \$480.00 with respect to Liidia Palts, which was disallowed by the Minis-

(ii) \$480 à l'égard de Liidia Palts parce qu'elle n'était pas unie au défendeur par les liens du sang ou de l'adoption comme l'exige l'article 109(1)b(ii)(B) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; et

(iii) \$250 à l'égard d'Evald Silvet parce que non conforme aux dispositions de l'article 109(1)f).

Le membre de la Commission de révision de l'impôt a rejeté l'appel du défendeur à l'égard des sommes de \$480 et de \$250 mentionnées respectivement aux paragraphes (ii) et (iii) qui précèdent, mais a admis la déduction de \$800 mentionnée au paragraphe (i).

Sa Majesté la Reine interjette appel de la décision de la Commission de révision de l'impôt accordant la déduction de \$800 à l'égard de Katrin, la fille du défendeur.

Après modification appropriée de sa défense, le défendeur appuie la décision de la Commission de révision de l'impôt accordant la déduction du montant total de \$1,350 à l'égard de sa fille Katrin, seule question qui fasse l'objet de l'appel de Sa Majesté; en revanche, il conteste la décision de la Commission quant aux questions tranchées en sa défaveur, c'est-à-dire la déduction de \$480 à l'égard de Liidia Palts et celle des \$250 versés par le défendeur à son frère Evald Silvet.

Le défendeur présente en fait une demande reconventionnelle sur ces deux dernières questions et c'est aussi le point de vue de Sa Majesté, puisqu'elle a déposé une «défense à la demande reconventionnelle».

Par conséquent, les plaidoiries soulèvent trois points litigieux:

(1) la somme de \$800 à l'égard de Katrin, fille du défendeur que le Ministre n'a pas admis à titre de déduction en établissant la cotisation du défendeur pour l'année d'imposition 1972, déduction admise par la Commission de révision de l'impôt dans une décision que Sa Majesté porte en appel sur ce point;

(2) la somme de \$480 à l'égard de Liidia Palts, que le Ministre n'a pas permis au défendeur de

ter as a deduction by the defendant in computing his income for his 1972 taxation year and the assessment in this respect was confirmed by the Tax Review Board, which decision is appealed by the defendant; and

(3) the amount of \$250.00 with respect to the defendant's brother, Evald Silvet, claimed as a deduction by the defendant and disallowed by the Minister, which disallowance was confirmed by the Tax Review Board and from which decision the defendant appeals.

The tragic situation in which the defendant finds himself is the direct aftermath of political forces and events over which the defendant had no control. The defendant's native land, Estonia, was invaded by the German armies in 1943 followed by the expulsion of those armies by the Russian armed forces and the subsequent incorporation of Estonia into the Union of Soviet Socialist Republics.

The German occupation explains the difference in the surnames of the defendant, which is Scheller, and that of his brother, which is Silvet. The family name was originally Silvet but the policy of the German occupation authorities was that the inhabitants should adopt names of German origin. The defendant and his mother, Emilie Scheller, complied with that direction but the defendant's brother did not.

The inevitable result of this invasion and counter-invasion was chaos and turmoil to the inhabitants of the disputed territory and utter disruption of their normal lives. The defendant made his way to Finland, an ally of Germany and an enemy of Russia. Upon Finland being overrun by the Russian armies the defendant returned to Estonia, both countries being occupied by the Russians.

There he met and fell in love with Liidia Palts. She had been married previously but both she and the defendant were morally certain that her former husband had been killed. However, it was impossible to establish their moral certainty as a fact because that death, if it occurred, had happened in territory occupied by enemy forces. Therefore, the defendant and Liidia Palts, both devout christians, were precluded from being legally married in Estonia either by a church or civil ceremony. The adage is that marriages are made

déduire lors du calcul de son revenu pour son année d'imposition 1972, laquelle partie de la cotisation a été confirmée par la Commission de révision de l'impôt dont la décision sur ce point est portée en appel par le défendeur; et

(3) la somme de \$250, déduction réclamée par le défendeur à l'égard de son frère, Evald Silvet, refusée par le Ministre, refus confirmé par la Commission de révision de l'impôt dont la décision sur ce point est portée en appel par le défendeur.

La situation tragique dans laquelle se trouve le défendeur est la conséquence directe de forces et d'événements politiques sur lesquels le défendeur n'avait aucun contrôle. En 1943, les troupes allemandes ont envahi l'Estonie, pays natal du défendeur; puis furent chassées par l'armée russe; l'Estonie est alors devenue partie de l'Union des Républiques socialistes soviétiques.

L'occupation allemande explique la différence entre le patronyme du défendeur, Scheller, et celui de son frère, Silvet. A l'origine, leur nom de famille était Silvet mais les autorités allemandes avaient ordonné aux habitants des territoires occupés de prendre des noms d'origine allemande. Le défendeur et sa mère, Emilie Scheller, se sont exécutés, mais le frère du défendeur ne l'a pas fait.

Invasion et contre-offensive engendrèrent inévitablement le chaos et le désordre parmi les habitants des territoires convoités et le bouleversement total de leur vie quotidienne. Le défendeur passa en Finlande, alliée de l'Allemagne et ennemie de la Russie. Après l'invasion de la Finlande par les armées russes, le défendeur a regagné l'Estonie, elle aussi sous occupation russe.

Il y fit la connaissance de Liidia Palts et s'éprit d'elle. Elle était déjà mariée, mais le défendeur et elle avaient la certitude morale que son époux avait été tué. Cependant, il leur était impossible d'en faire la preuve parce que s'il avait été tué, c'était en territoire occupé par l'ennemi. C'est pourquoi le défendeur et Liidia Palts, de bons chrétiens, ne pouvaient légalement contracter en Estonie un mariage religieux ou civil. Le proverbe dit que les mariages sont écrits au ciel et, conformément au proverbe, le défendeur et Liidia Palts

in Heaven and in compliance with that adage the defendant and Liidia Palts considered themselves married and lived together in that state for a short time. The parties then became separated due to the exigencies of the time. On June 22, 1944, a daughter, Katrin, was born to this union.

The spiritual and temporal authorities do not accept this adage. The stark and irrefutable fact remains that the defendant and Liidia Palts were not married to each other. The defendant made his way to Sweden and despite frantic efforts to do so he was unable to find Liidia Palts, who had become a refugee, and a search elsewhere was virtually impossible.

In 1951 the defendant immigrated to Canada where he has achieved success as a scholar. He earned a doctorate in philosophy, specializing in mathematics, a subject he now teaches in a college.

While communication between persons resident in Canada and those in the Union of Soviet Socialist Republics has improved, as has travel, nevertheless both remain difficult by reason of political barriers raised. The defendant has learned of the whereabouts of Liidia Palts, their daughter Katrin, and his mother and his brother. They are resident in Estonia, which is now a province of the U.S.S.R.

It is not the defendant's choice that Liidia Palts and their daughter Katrin remain in the U.S.S.R. He has made every effort through every avenue available to him (and he has explored all avenues) to have Liidia Palts and their daughter reunited with him in Canada but without success, again because of political obstacles over which he has no control nor can he circumvent.

The defendant's attitude, for which he is to be commended, is that he is obligated to support Liidia Palts as well as his daughter and other members of his family resident in the U.S.S.R. less fortunate than he to the best of his ability. Having so assumed that responsibility his discharge of it has also been fraught with difficulty. Recourse to remittances through financial institutions result in less monies being received by the donee than that transmitted by the donor due to a rate of exchange being set which is unfavourable to the recipient. If I recall the defendant's evidence correctly the

se considéraient mari et femme; ils vécurent ensemble pendant quelque temps. Les circonstances l'imposant, les parties durent se séparer. Le 22 juin 1944, une fille, Katrin, est née de cette union.

Ni l'Église et ni l'État n'admettent ce proverbe. Le fait irréfutable était que le défendeur et Liidia Palts n'étaient pas mariés. Le défendeur se rendit en Suède et malgré ses efforts acharnés, il ne put trouver Liidia Palts qui était devenue réfugiée; il lui était pratiquement impossible d'effectuer des recherches ailleurs.

En 1951, le défendeur immigra au Canada où il suivit des études poussées. Il obtint un doctorat en mathématiques, matière qu'il enseigne maintenant dans un collège.

Les moyens de communications entre des personnes résidant au Canada et celles qui habitent l'U.R.S.S. se sont améliorés ainsi que les possibilités de faire des voyages; les uns et les autres restent néanmoins difficiles étant donné les barrières politiques. Le défendeur a appris où se trouvaient Liidia Palts, sa fille Katrin, ainsi que sa mère et son frère. Ils habitent en Estonie qui est maintenant une province de l'U.R.S.S.

C'est contre le gré du défendeur que Liidia Palts et leur fille, Katrin, demeurent en U.R.S.S. Il a fait tous les efforts possibles et a eu recours à tous les moyens disponibles (il les a tous essayés) pour que Liidia Palts et leur fille le rejoignent au Canada; en vain, encore une fois à cause d'obstacles politiques qu'il ne peut contrôler ni contourner.

La réaction du défendeur, et on doit l'en féliciter, fut de s'imposer l'obligation de subvenir de son mieux aux besoins de Liidia Palts ainsi qu'à ceux de sa fille et des autres membres de sa famille qui demeurent en U.R.S.S. et moins fortunés que lui. Ayant assumé cette responsabilité, il eut toutefois beaucoup de difficultés à s'en acquitter. Si les fonds sont envoyés par l'entremise d'institutions financières, le donataire reçoit moins que ce que lui a envoyé le donateur, à cause d'un taux d'échange défavorable au bénéficiaire. Si je me souviens bien du témoignage du défendeur, le

recipient realized less than 54% of the amount sent. Accordingly the defendant resorted to other methods, such as sending cash through friends who might travel to the U.S.S.R., and by sending articles which are readily marketable in the U.S.S.R. at an enhanced price. In one instance the defendant sent a copy of an English dictionary to his brother.

The Minister did not dispute that monies in the amounts claimed by the defendant as deductions were actually sent by him to the persons in the U.S.S.R. For the purposes of this matter, I, in turn, accept that the amounts were actually sent by the defendant and received by the various members of his family to whom they were destined.

The question which remains for determination is whether these amounts are permissible as deductions by the defendant in computing his taxable income for his 1972 taxation year. In so considering and in construing a taxation statute it must be borne in mind that taxation is the general rule. An exemption from taxation is the exception and an exempting provision must be strictly construed. A taxpayer cannot succeed in claiming an exemption from income tax unless his claim falls precisely within the four corners of the exempting provision. The taxpayer must show that every constituent element is present in his case and that every condition required by the exempting section has been complied with. (See, *Lumbers v. M.N.R.*¹ at page 211). With those well established premises in mind, I therefore turn to each of the three claims for deductions made by the defendant and the applicable provisions of the *Income Tax Act* under which the claims so made must be considered.

I turn first to the claim of \$480.00 as a deduction made by the defendant with respect to Liidia Palts. The incontrovertible fact is that the defendant is not legally married to Liidia Palts. That being so the defendant is not a married person and is not within section 109(1)(a) of the *Income Tax Act*. Therefore the exempting provision upon which the defendant must rely is section 109(1)(b) of the Act. That section provides an exemption to an individual who is unmarried, as the defendant is, who maintains a self-contained domestic estab-

bénéficiaire recevait moins de 54% du montant expédié. Par conséquent, le défendeur eut recours à d'autres moyens, par exemple, en confiant de l'argent à des amis qui se rendaient en U.R.S.S. et en envoyant des articles facilement revendables à un prix supérieur en U.R.S.S. Un jour, le défendeur fit même parvenir un dictionnaire anglais à son frère.

b Le Ministre ne conteste pas le fait que le défendeur a vraiment envoyé les sommes réclamées à titre de déduction aux personnes demeurant en U.R.S.S. Aux fins des présentes, j'admets également que le défendeur a vraiment fait parvenir ces sommes aux différents membres de sa famille auxquels elles étaient adressées.

c Il reste à décider si le défendeur peut déduire ces sommes du calcul de son revenu imposable pour son année d'imposition 1972. Lorsqu'on étudie et interprète une loi fiscale, il ne faut pas oublier que l'assujettissement à l'impôt est la règle générale, alors que l'exemption est l'exception; toute disposition qui prévoit une exonération doit donc être interprétée strictement. Si un contribuable demande une exonération d'impôt, il n'y aura droit que si sa réclamation répond exactement aux conditions prévues par la disposition d'exemption. Le contribuable doit démontrer que son cas comprend tous les éléments nécessaires et qu'il satisfait à toutes les exigences de la disposition d'exemption. (Voir *Lumbers c. M.R.N.*¹, à la page 211). En gardant à l'esprit ces principes bien établis, je vais étudier chacune des trois demandes de déduction faites par le défendeur à la lumière des dispositions applicables de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

h J'étudierai premièrement la déduction de \$480 réclamée par le défendeur à l'égard de Liidia Palts. Il est incontestable que le défendeur n'est pas légalement marié à Liidia Palts. Le défendeur n'est donc pas une personne mariée et ne peut se prévaloir de l'article 109(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par conséquent, le défendeur ne peut invoquer que l'article 109(1)b) de la Loi. Cet article prévoit une exemption pour un particulier non marié (comme le défendeur) tenant un établissement domestique autonome où il vivait (ce qu'a

¹ [1943] Ex.C.R. 202.

¹ [1943] R.C.É. 202.

lishment in which he lives, which the defendant does, in which he actually supported a person, Liidia Palts, which the defendant did not do, who was during the year wholly dependent upon the taxpayer for support and who was connected by blood relationship, marriage or adoption with the taxpayer. The defendant cannot establish two of the constituent elements required by the section. He admits in the pleadings that Liidia Palts is not connected with him by blood relationship or adoption. He is not married to her. Neither did Liidia Palts live with the defendant in a self-contained establishment supported therein by the defendant. I made no findings on the other constituent elements as are required by section 109(1)(b) as conditions precedent to the exemption sought by the defendant.

Accordingly the Minister was not in error in disallowing this particular amount as a deduction in computing the defendant's taxable income for his 1972 taxation year. Similarly, the Tax Review Board was also correct in dismissing the defendant's appeal to that Board from the assessment by the Minister. For the foregoing reasons I dismiss the defendant's appeal by way of counterclaim from the decision of the Tax Review Board in this particular respect.

I now turn to the claim by the defendant for a deduction from income in the amount of \$1,350.00 with respect to his daughter Katrin. As previously indicated, the Minister in assessing the defendant to income tax reduced the amount of \$1,350.00 claimed by the defendant to \$550.00. The Minister allowed the defendant the amount of \$550.00 in accordance with section 109(1)(d) in that Katrin was a child of the defendant, as she undoubtedly is, within the extended meaning of the word "child" as set out in section 252(1), that she was over 21 years of age in 1972 but that she was in full time attendance at a University.

In my view the Minister in so assessing the defendant must be taken as having admitted that Katrin was wholly dependent upon the defendant and that Katrin did not have income in excess of \$1,050.00, otherwise the constituent elements of section 109(1)(d) would not have been present. On appeal by the defendant to the Tax Review Board the Board allowed the full amount claimed by the defendant, that is \$1,350.00, and did so because

fait le défendeur) et où il subvenait effectivement aux besoins d'une personne, Liidia Palts (ce que le défendeur n'a pas fait) qui, durant l'année, était entièrement à la charge du contribuable et unie à lui par les liens du sang, du mariage ou de l'adoption. Le défendeur ne peut établir deux des conditions prévues. Il admet dans sa plaidoirie que Liidia Palts n'est pas unie à lui par les liens du sang ni de l'adoption. Il ne l'a pas épousée. Enfin, Liidia Palts ne vivait pas avec le défendeur dans un établissement domestique autonome et ce dernier ne subvenait pas à ses besoins. Je ne me prononce pas sur les autres conditions prévues à l'article 109(1)(b) comme préalables à la déduction réclamée.

Par conséquent, le Ministre a eu raison de refuser la déduction de cette somme dans le calcul du revenu imposable du défendeur pour son année d'imposition 1972. De même, la Commission de révision de l'impôt a eu raison de rejeter l'appel du défendeur de la cotisation du Ministre. Pour ces motifs, je rejette l'appel du défendeur, formé par demande reconventionnelle contre la décision de la Commission de révision de l'impôt, sur ce point en particulier.

Examinons maintenant la déduction de \$1,350 demandée par le défendeur à l'égard de sa fille Katrin. Comme je l'ai déjà mentionné, le Ministre, en établissant la cotisation du défendeur, a réduit la déduction de \$1,350 réclamée par le défendeur à \$550. Le Ministre a admis une déduction de \$550 conformément à l'article 109(1)(d), parce que Katrin était indubitablement un enfant du défendeur, au sens de la définition élargie du mot «enfant» à l'article 252(1), et parce qu'agée de plus de 21 ans en 1972, elle était cependant étudiante à plein temps à l'université.

D'après moi, il faut considérer qu'en établissant la cotisation du défendeur, le Ministre a admis que Katrin était entièrement à la charge du défendeur et que son revenu était inférieur à \$1,050, faute de quoi les conditions prévues à l'article 109(1)(d) n'auraient pas toutes été remplies. Lorsqu'elle entendit l'appel du défendeur, la Commission de révision de l'impôt accorda le plein montant réclamé par le défendeur, soit \$1,350, le maximum

that was the maximum benefit under section 109(1)(b). Put another way, the Board restored the amount of \$800.00 which was disallowed by the Minister. The Minister has appealed the decision of the Board in respect of this item only.

Section 109(1)(b) is the section which was considered with respect to the defendant's claim for deduction for Liidia Palts. Clearly the defendant is unmarried, he maintained a self-contained domestic establishment in which he himself lived but he did not actually support therein his daughter Katrin who is connected with him by blood relationship. Thus a constituent element required by section 109(1)(b) has not been complied with and that failure standing alone is sufficient reason for allowing the Minister's appeal from the decision of the Tax Review Board whereby the additional amount of \$800.000 was allowed.

Accordingly, I allow the Minister's appeal in this respect for the reason stated.

The defendant, in his reply to the statement of claim, asked that the whole amount claimed by him be restored or to confirm the decision of the Tax Review Board. Counsel for Her Majesty, therefore, submitted that the question whether Katrin was "wholly dependent for support upon" the defendant, which is also a constituent element for exemption under section 109(1)(b), was in issue and invited me to make a finding of fact in this respect. This I decline to do for three reasons:

(1) another constituent element required for exemption is not present, as I have indicated above, for which reason the appeal by Her Majesty in this particular respect has been allowed and therefore it is not necessary for me to make the finding of fact which counsel has invited me to do;

(2) the evidence before me in this particular respect was not satisfactory upon which to base such a finding, and it is not necessary for me to rely on the failure of the defendant to discharge the onus cast upon him in view of my first reason for allowing the appeal; and

(3) to do so would be tantamount to allowing the Minister to appeal from his own assessment. The Minister is bound by his own assessment. If I were to find that Katrin was not wholly dependent upon the defendant for the purposes

permis en vertu de l'article 109(1)(b). Autrement dit, la Commission a rétabli la somme de \$800 qu'avait refusée le Ministre. Ce dernier a interjeté appel de la décision de la Commission à cet égard seulement.

C'est l'article 109(1)(b) qui a été étudié en rapport avec la déduction demandée par le défendeur à l'égard de Liidia Palts. Indéniablement, le défendeur n'est pas marié, il tenait un établissement domestique autonome où il vivait, mais il n'y subvenait pas effectivement aux besoins de sa fille, Katrin, avec laquelle il est uni par les liens du sang. Il manque donc une des conditions prévues à l'article 109(1)(b) et ce seul défaut constitue une raison suffisante pour accueillir l'appel du Ministre contre la décision de la Commission de révision de l'impôt accordant la somme additionnelle de \$800.

Pour ce motif, l'appel du Ministre à cet égard est donc accueilli.

Dans sa réplique à la déclaration, le défendeur a demandé que soit rétabli le plein montant réclamé par lui ou que soit confirmée la décision de la Commission de révision de l'impôt. L'avocat de Sa Majesté prétend en revanche que la question de savoir si Katrin était «entièrement à la charge» du défendeur—une autre condition préalable à l'exemption en vertu de l'article 109(1)(b)—est litigieuse et m'a demandé de trancher cette question de fait. Je refuse pour trois raisons:

(1) comme je l'ai déjà mentionné, il manque une autre condition requise pour l'exemption, et c'est pour cette raison que j'ai accueilli l'appel de Sa Majesté; il n'est donc pas nécessaire que je me prononce sur ce fait, comme me le demande l'avocat;

(2) la preuve soumise à cet effet ne me permet pas de formuler une conclusion; il n'est pas nécessaire que je m'appuie sur le défaut du défendeur de s'acquitter de la charge qui lui était imposée, étant donné mon premier motif pour accueillir l'appel; et

(3) une décision sur ce point reviendrait à autoriser le Ministre à en appeler de sa propre cotisation. Le Ministre est lié par sa cotisation. Si je décidais que Katrin n'était pas entièrement à la charge du défendeur aux fins de l'article

of section 109(1)(b), then in all logic I must also find that she was not wholly dependent upon the defendant for the purposes of section 109(1)(d), and in this respect the Minister must be taken as admitting that Katrin was wholly dependent upon her father otherwise the deduction of \$550.00 under section 109(1)(d) should not have been allowed by him, as he did, and that would then result in increasing the assessment by the Minister, which I do not think that I can do.

Authority for the proposition I have advanced as the third reason for not making this particular finding of fact is to be found in the remarks of Thurlow J. in *Harris v. M.N.R.*²

The third item in dispute between the parties is the deductibility by the defendant in computing his income for his 1972 taxation year of an amount of \$250.00 which he sent to his brother, Evald Silvet, in that year.

It was established in the defendant's testimony that for a number of years his mother, Emilie Scheller, had supported herself by working. With her advancing years she became ill and was no longer able to work. I understand that the defendant's brother took over the apartment which had formerly been maintained by their mother. He and his family moved in but they also afforded shelter, food and care to his mother. The brother had only modest means and those means have been reduced by his retirement. During her lifetime, the defendant felt that it was his filial duty to contribute to the support of his mother. I am in complete agreement with the defendant so feeling and in doing so. It is my understanding that claims for support of his mother were allowed by the Minister in prior taxation years and if that is so the Minister was right in doing so by virtue of section 109(1)(f) to the extent of \$550.00 provided that the defendant's mother did not have income in excess of \$1,050.00, in which event the allowable deduction in the amount of \$550.00 would be reduced by the amount his mother's income exceeded \$1,050.00.

However, the defendant's mother died in January 1971. Her death caused additional expense to the defendant's brother for her funeral. It was to

109(1)(b), logiquement, je devrais alors décider aussi qu'elle n'était pas entièrement à la charge du défendeur aux fins de l'article 109(1)(d), alors qu'il faut présumer dans ce dernier cas que le Ministre a admis que Katrin était entièrement à la charge de son père faute de quoi il n'aurait pas accordé la déduction de \$550 en vertu de l'article 109(1)(d); il en résulterait aussi une augmentation de la cotisation du Ministre, ce qu'à mon avis, je ne peux faire.

Les remarques du juge Thurlow dans l'affaire *Harris c. M.R.N.*² constituent un précédent à l'appui du principe que j'ai énoncé à titre de troisième motif pour refuser de trancher cette question de fait.

La troisième question en litige entre les parties est de savoir si les \$250 que le défendeur a envoyés à son frère Evald Silvet cette année-là peuvent être déduits lors du calcul de son revenu pour son année d'imposition 1972.

Le témoignage du défendeur établit que pendant plusieurs années, sa mère, Emilie Scheller, avait subvenu à ses besoins en travaillant. Se faisant vieille, elle tomba malade et dut cesser de travailler. Si j'ai bien compris, le frère du défendeur a pris l'appartement que leur mère avait tenu jusqu'alors. Il s'y est installé avec sa famille mais se chargea de fournir à sa mère logement, nourriture et soins. Ce frère avait peu de ressources financières et ces ressources diminuèrent avec sa retraite. Le défendeur était convaincu que son devoir filial exigeait qu'il contribue à l'entretien de sa mère jusqu'à la fin de ses jours. Je comprends très bien les sentiments et les actes du défendeur. Si j'ai bien compris, le Ministre a admis les déductions relatives à l'entretien de sa mère pour les années d'imposition antérieures, et si c'est bien le cas, le Ministre a eu raison de le faire en vertu de l'article 109(1)(f), jusqu'à concurrence de \$550, à condition que la mère du défendeur n'ait pas un revenu en sus de \$1,050, car la déduction permise de \$550 aurait été alors réduite du montant en sus de \$1,050.

Cependant, la mère du défendeur est morte en janvier 1971. Le frère du défendeur a dû faire des dépenses additionnelles pour les funérailles. C'était

² [1964] C.T.C. 562 at page 571.

² [1964] C.T.C. 562 à la page 571.

relieve the burden so cast upon his brother that the defendant sent his brother an amount of \$250.00 in his 1972 taxation year. There are records of remittances by the defendant to his brother of \$7.48 in March 1972, in August 1972 in the amount of \$50.00 and a further \$50.00 in October 1972. These total \$107.48 and I assume that further remittances were sent by the defendant totalling \$142.52 on dates approximately coincident with the three remittances of which there is written record. That means that the remittances by the defendant took place some three to nine months plus a full year after his mother's death. When viewed realistically in the light of these facts what the defendant did was to make a contribution to his brother to lighten the burden cast upon his brother by their mother's death. To pragmatize, therefore, the amounts the defendant sent to his brother in 1972 were for the relief of his brother and not for the support of his mother who died in January 1971. Furthermore, I fail to see how there can be support given to a person who is deceased in the ordinary dictionary meaning of that word which is to supply the necessities of life. The defendant's brother is not dependent upon the defendant for support, he is over 21 years of age, he is not mentally or physically infirm nor is he attending school or university full time. Therefore the defendant's brother does not fall within section 109(1)(f).

For these reasons I disallow the appeal by the defendant by way of counterclaim from the decision of the Tax Review Board with respect to this item.

The argument advanced by the defendant was simply that by virtue of circumstances beyond his control, and through no choice of his, his family could not be with him in Canada. That being so, he then suggested that the Minister through the officers or employees of the Department of National Revenue should exercise a discretion and allow the three deductions claimed by him and which are here in dispute. What the defendant asks is a waiver of the provisions of the *Income Tax Act*. The legislature did not confer in the *Income Tax Act* either authority or discretion to do so, and accordingly the Minister properly applied the law as it is. For the reasons which I have expressed this is what the Minister did as it is

pour alléger cette charge financière que le défendeur a fait parvenir \$250 à son frère au cours de son année d'imposition 1972. Certains documents font état d'envois de fonds par le défendeur à son frère de \$7.48 en mars 1972, de \$50 en août 1972 et à nouveau de \$50 en octobre 1972, soit, en tout, \$107.48; je présume que d'autres fonds ont été envoyés par le défendeur pour un total de \$142.52 à des dates qui coïncident à peu près avec les trois envois de fonds dont nous avons une preuve documentaire. Cela veut dire que les envois de fonds par le défendeur ont été faits plus d'un an et quelque trois à neuf mois après la mort de sa mère. D'un point de vue pratique, donc, compte tenu de ces faits, le défendeur n'a fait qu'apporter sa contribution aux frais supplémentaires engagés par son frère à la mort de leur mère. Pour être encore plus précis, les sommes envoyées par le défendeur à son frère en 1972 avaient pour but de l'aider et non de subvenir aux besoins de sa mère qui était morte en janvier 1971. En outre, je ne vois pas comment on peut subvenir aux besoins d'une personne qui est morte, puisque la définition courante de cette expression signifie: subvenir aux besoins vitaux. Le frère du défendeur n'est pas à la charge de ce dernier; il est âgé de plus de 21 ans, ne souffre d'aucune infirmité mentale ou physique et ne fréquente pas à plein temps l'école ou l'université. Par conséquent, la situation du frère du défendeur ne correspond pas à celle prévue à l'article 109(1)f).

Pour ces motifs, je rejette le contre-appel du défendeur logé contre la décision de la Commission de révision de l'impôt à cet égard.

Le défendeur prétendait simplement qu'à cause de circonstances indépendantes de sa volonté, sa famille ne pouvait le rejoindre au Canada. Cela étant, il a alors demandé au Ministre, par l'intermédiaire des fonctionnaires ou employés du ministère du Revenu national, d'exercer son pouvoir discrétionnaire et de lui accorder les trois déductions réclamées et qui font l'objet du présent litige. Le défendeur demande en fait une dérogation aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le législateur n'a prévu dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* aucun pouvoir, discrétionnaire ou autre, pour ce faire et par conséquent, le Ministre a correctement appliqué la loi en vigueur. Pour les motifs que j'ai énoncés, c'est ce qu'a fait le Minis-

his duty and function to do and he was not in error in doing so.

As I have stated previously an exempting provision in a taxing statute must be construed strictly. When the meaning of those provisions in a statute is clear, as sections 109(1)(a),(b),(d) and (f) are and which are the applicable sections referred to herein, then the Courts have nothing to do with their policy or impolicy, their justice or injustice. When the meaning of the legislature is plain and clear, my function is to apply the law as I find it. In this appeal and cross appeal this is what I have done. To do otherwise is to abandon the office of judge and assume the office of the legislative branch of government.

This is the error into which the learned member of the Tax Review Board fell. In allowing the defendant the full amount of \$1,350.00 claimed by the defendant with respect to his daughter Katrin he said:

After hearing the evidence the Board is of the opinion that the appellant should be allowed to deduct the full amount of money he paid to support his daughter who, in 1972, was in her last year of study at a university in Russia. Even if the appellant does not comply strictly with section 109(1)(b) of the *Income Tax Act* and there is no equity in income tax, I think, in the circumstances, the appellant should get the maximum benefit of section 109(1)(b) of the *Income Tax Act*.

In the passage quoted the learned member acknowledges that the defendant "does not comply strictly with section 109(1)(b) of the *Income Tax Act*". That being so, and I have found to the same effect, then it follows upon the authority of *Lumbers v. M.N.R.* (*supra*) that the defendant is not entitled to the exemption provided in that section.

The learned member, after having referred to the failure of the defendant to comply strictly with the section and stating that there is no equity in the *Income Tax Act*, continued to say "I think, in the circumstances, the appellant (the defendant herein) should get the maximum benefit of section 109(1)(b) of the *Income Tax Act*". He therefore allowed the defendant's appeal to the Board and referred the matter back to the Minister for reassessment accordingly. In my opinion and for the

tre, conformément à son devoir et à sa fonction et il n'a pas commis d'erreur.

Comme je l'ai déjà dit, on doit interpréter restrictivement dans une loi fiscale toute disposition qui prévoit une exemption. Lorsque le sens des dispositions de la loi est clair, comme le sont les articles 109(1)(a), (b), (d) et (f), applicables en l'espèce, les tribunaux n'ont rien à voir avec le fait qu'il s'agit de bonne ou de mauvaise politique, d'une disposition juste ou injuste. Lorsque l'intention du législateur est claire et évidente, j'ai le devoir d'appliquer la loi telle qu'elle est. C'est ce que j'ai fait dans cet appel et dans ce contre-appel incident. Agir autrement équivaut à mettre de côté la fonction du juge à assumer celle du pouvoir législatif.

C'est l'erreur qu'a commise le savant membre de la Commission de révision de l'impôt. Lorsqu'il a accordé au défendeur la somme totale de \$1,350 réclamée par ce dernier à l'égard de sa fille Katrin, il a dit:

Après avoir entendu les faits présentés en preuve, la Commission est d'avis qu'il devrait être permis à l'appelant de déduire, de son revenu imposable, la totalité du montant versé par lui pour l'entretien de sa fille Katrin qui, en 1972, poursuivait sa dernière année d'étude dans une université en Russie. Bien que l'appelant ne satisfasse pas entièrement aux exigences de l'article 109(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et bien que l'impôt sur le revenu n'admette pas les considérations d'équité j'estime que, dans les circonstances, l'appelant devrait pouvoir bénéficier au maximum des avantages de l'article 109(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Dans le passage cité, le savant membre reconnaît que le défendeur «ne satisfait pas entièrement aux exigences de l'article 109(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*». Puisque j'en suis arrivé à cette conclusion, il s'ensuit, conformément à l'affaire *Lumbers c. M.R.N.* (précitée), que le défendeur ne peut se prévaloir de l'exemption prévue à cet article.

Après avoir dit que le défendeur ne satisfaisait pas entièrement aux exigences de l'article et que l'*equity* ne s'appliquait pas en matière d'impôt, il a affirmé: «j'estime que, dans les circonstances, l'appelant (le défendeur dans la présente affaire) devrait pouvoir bénéficier au maximum des avantages de l'article 109(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*». Il a donc accueilli l'appel du défendeur à la Commission et renvoyé la question au Ministre pour nouvelle cotisation conforme à la décision.

reasons expressed he was wrong in doing so. I am certain that the learned member entertained great sympathy for the defendant in his unfortunate predicament, for which sympathy there is ample justification, but that he permitted that sympathy to overrule his judgment. He fell prey to the age-old maxim that hard cases make bad law.

In the course of the hearing I indicated to the defendant that this Court is not the proper forum in which to advocate a change in the law which he considers unjust. The proper forum to do so is the legislative branch of government and that avenue remains open to him. In his argument the defendant went further and submitted that because through no choice of his own he was precluded from having his family with him in Canada and because he could not be placed in a disadvantageous position compared to other residents of Canada who are fortunate to have their families with them. Accordingly he says that the law is bad because it is discriminatory.

In so saying I think the defendant, without realizing that he was doing so, was invoking the *Canadian Bill of Rights* (S.C. 1960, c. 44).

Section 1 of that statute provides for certain fundamental rights, including in paragraph (b) "the right of the individual to equality before the law and the protection of the law". Section 2 provides that every law of Canada shall be so construed and applied as not to abrogate, abridge or infringe any rights or freedoms recognized and declared in section 1 which includes, of course, the right of equality before the law.

The defendant is being afforded equality before the law in that other persons in the same circumstances as the defendant are subject to the same application of the *Income Tax Act* and accordingly there is no discrimination in the application of the *Income Tax Act*. If discrimination, in the sense of that word as used by the defendant, results, it results from the different circumstances of different taxpayers but that is not discrimination any more than the result that a taxpayer with a higher income must pay a greater tax than a taxpayer with a lesser income who pays a smaller tax is discriminatory. For these reasons this submission advanced by the defendant is wholly untenable.

A mon avis, et pour les motifs énoncés, il avait tort de ce faire. Je suis certain que le savant membre éprouvait beaucoup de pitié pour le défendeur dans sa situation pénible, sentiment amplement justifié, mais il a permis à cette pitié de dicter son jugement. Il a prouvé la véracité du vieil adage selon lequel les cas d'exception font de mauvais précédents.

Au cours de l'audition, j'ai signalé au défendeur que cette Cour n'est pas la tribune appropriée pour plaider une modification de la loi qu'il considère injuste. Il faut s'adresser au pouvoir législatif et cette voie lui est encore accessible. Le défendeur est allé encore plus loin et a soutenu dans sa plaidoirie qu'en raison de circonstances indépendantes de sa volonté, sa famille ne pouvait le rejoindre au Canada, il se trouvait de ce fait, dans une situation moins avantageuse que celle des autres résidents du Canada qui ont la chance d'être entourés de leur famille. En conséquence, il prétend que la loi est mauvaise parce que discriminatoire.

Par là, je crois que le défendeur, inconsciemment peut-être, invoquait la *Déclaration canadienne des droits* (S.C. 1960, c. 44).

L'article 1 de cette Loi énumère certains droits fondamentaux dont, à l'alinéa b), «le droit de l'individu à l'égalité devant la loi et à la protection de la loi». L'article 2 stipule que toute loi du Canada doit s'interpréter et s'appliquer de manière à ne pas supprimer, restreindre ou enfreindre l'un quelconque des droits ou des libertés reconnus et déclarés à l'article 1, qui comprend évidemment le droit à l'égalité devant la loi.

Le défendeur se voit accorder l'égalité devant la loi en ce sens que d'autres personnes, dans les mêmes circonstances, sont sujettes à la même application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et, il n'y a donc pas de discrimination dans l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. S'il en résulte une certaine discrimination au sens que lui prête le défendeur, elle provient des situations différentes dans lesquelles se trouvent les différents contribuables; mais il ne s'agit pas alors de discrimination, pas plus que le fait qu'un contribuable ayant un revenu supérieur doit payer plus d'impôt qu'un contribuable ayant un revenu inférieur. Pour ces motifs, l'argument soumis par le défendeur est tout à fait insoutenable.

By virtue of section 178(2) of the *Income Tax Act* where on an appeal by the Minister from a decision of the Tax Review Board the amount of the tax that is in controversy does not exceed \$2,500.00, the Federal Court, in delivering judgment disposing of the appeal, shall order the Minister to pay all reasonable and proper costs of the taxpayer in connection therewith. As pointed out at the outset, the Minister appealed only that portion of the decision of the Tax Review Board whereby the Board allowed the full amount claimed as a deduction by the defendant with respect to his daughter Katrin. It was the defendant who appealed those portions of the decision of the Board whereby the defendant's claim for deductions with respect to Liidia Palts and Evald Silvet were disallowed.

While I have doubt if the defendant is exempt from the costs of his appeal by way of counterclaim launched by him and that Her Majesty should not be entitled to costs with respect to the defendant's own appeal, since the three matters were so interwoven as to be virtually one appeal, the fact that the defendant acted on his own behalf from which it follows that the defendant's taxable costs would be so minimal as to be almost negligible, and because counsel for the Minister has not asked for costs, I have concluded that I should exercise the discretion vested in me by virtue of Rule 344 and order the Minister to pay the defendant's costs. In so doing I do not mean to be construed as deciding that a defendant is invariably to be entitled to all costs by virtue of section 178(2), and if that question should arise before any of my brother judges or a court of first instance, they are to be untrammelled by the manner in which I have exercised my discretion in this particular instance and by any remarks I may have made incidental thereto.

To recapitulate in summary form:

- (1) the appeal by Her Majesty from the decision of the Tax Review Board with respect to the allowance of the claim by the defendant for a deduction in computing his taxable income for his 1972 taxation year with respect to his daughter Katrin to the full amount of the claim made is allowed;
- (2) the appeal by the defendant from the disallowance of the claim made by him as a deduc-

En vertu de l'article 178(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, lorsque, dans un appel interjeté par le Ministre d'une décision de la Commission de révision de l'impôt, le montant de l'impôt qui fait l'objet du litige ne dépasse pas \$2,500, la Cour fédérale, en statuant sur l'appel, doit ordonner au Ministre de payer tous les frais raisonnables et justifiés du contribuable afférents à l'appel. Comme il a déjà été signalé, le Ministre n'a interjeté appel que de la partie de la décision de la Commission de révision de l'impôt qui accordait la totalité du montant réclamé à titre de déduction par le défendeur à l'égard de sa fille Katrin. C'est le défendeur qui a interjeté appel des parties de la décision de la Commission rejetant les déductions demandées par le défendeur à l'égard de Liidia Palts et Evald Silvet.

Je ne suis pas certain que le défendeur est exempt des frais de son contre-appel et que Sa Majesté n'a pas droit aux frais à l'égard de l'appel du défendeur; cependant ces trois questions sont imbriquées au point de ne former effectivement qu'un seul appel; étant donné que le défendeur a plaidé lui-même sa cause et que, par conséquent, ses frais taxés seront minimes, et en outre, que l'avocat du Ministre n'a pas demandé les frais, j'ai décidé d'exercer le pouvoir discrétionnaire que me confère la Règle 344 et j'ordonne donc au Ministre de payer les frais du défendeur. Mais je ne voudrais pas qu'on interprète ma décision comme signifiant qu'un défendeur a toujours droit à ses frais en vertu de l'article 178(2) et, si mes collègues ou un tribunal de première instance devaient trancher cette question, ils ne seraient aucunement liés par la façon dont j'ai exercé mon pouvoir discrétionnaire en l'espèce ni par mes remarques à ce sujet.

En résumé,

- (1) est accueilli l'appel interjeté par Sa Majesté de la décision de la Commission de révision de l'impôt accordant au défendeur l'intégralité de la somme réclamée à titre de déduction aux fins du calcul de son revenu imposable pour son année d'imposition 1972 à l'égard de sa fille Katrin;
- (2) je rejette l'appel du défendeur du rejet de la déduction demandée à l'égard des \$480 versés

tion in computing his taxable income for his 1972 taxation year with respect to an amount of \$480.00 paid by the defendant to Liidia Palts is dismissed;

(3) the appeal by the defendant from the disallowance of the claim made by him as a deduction in computing his taxable income for his 1972 taxation year with respect to an amount of \$250.00 paid by him to Evald Silvet is dismissed;

(4) the assessment made by the Minister is restored; and

(5) the Minister shall pay all reasonable and proper costs of the taxpayer in connection with the appeal by the Minister from the decision of the Tax Review Board and the cross appeal by the defendant from that decision.

par le défendeur à Liidia Palts aux fins du calcul de son revenu imposable pour son année d'imposition 1972;

(3) je rejette l'appel du défendeur du rejet de la déduction demandée à l'égard des \$250 versés à Evald Silvet aux fins du calcul de son revenu imposable pour son année d'imposition 1972;

(4) la cotisation du Ministre est rétablie; et

(5) le Ministre doit payer tous les frais raisonnables et justifiés du contribuable afférents à l'appel interjeté par le Ministre de la décision de la Commission de révision de l'impôt et au contre-appel du défendeur contre cette décision.