

T-2063-79

T-2063-79

**Grant C. Brown (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

Trial Division, Cattanach J.—Toronto, October 26; Ottawa, November 7, 1979.

*Income tax — Income calculation — Income from a "trust" — In computing income, the trust did not deduct payments to plaintiff — Whether plaintiff must include payments in income for tax purposes — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 104(6),(13).*

This is an appeal from a decision of the Tax Review Board whereby the plaintiff's appeals from assessments to income tax for his 1973, 1974, 1975 and 1976 taxation years were dismissed. The plaintiff was entitled under the will of his late mother to all of the income from the investments of the estate during his lifetime. The entire amount was paid by the estate to the plaintiff each year. The plaintiff contended that when no deduction has been claimed by an estate or trust under subsection 104(6) of the *Income Tax Act* of an amount payable in the year to a beneficiary then the provisions of subsection 104(13) do not require that such amount shall be included in the income of the beneficiary for that year and tax computed thereon but rather it should be taxed in the hands of the trust only.

*Held*, the appeals are dismissed. Subsection 104(6) being an exempting provision the discretionary word "may" is used. That is to say the estate may deduct the amount or it may not. If the estate does deduct the amount, as it is permitted so to do, then the beneficiary is solely liable for tax on the amount and the estate is not liable to tax thereon. If the trust does not deduct the amount payable to the beneficiary that amount is nevertheless taxable in the hands of the beneficiary by virtue of subsection 104(13) and it is also taxable in the hands of the estate by virtue of subsection 104(2). The avoidance of double taxation is the purpose served by subsection 104(6) in that the trust or estate is permitted thereby to deduct from its income the amount that is payable to the beneficiary. It may be that the remedy of a beneficiary, should the trustees of an estate not claim the deduction under subsection 104(6) would be by action against the trustees sounded in negligence.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*S. M. Borraccia* for plaintiff.  
*R. B. Thomas* for defendant.

SOLICITORS:

*Stitt, Baker & McKenzie*, Toronto, for plaintiff.

**Grant C. Brown (Demandeur)**

c.

a

**La Reine (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge Cattanach—Toronto, 26 octobre; Ottawa, 7 novembre 1979.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Revenu provenant d'une «fiducie» — La fiducie n'a pas déduit de son revenu les sommes versées au demandeur — Il échet d'examiner si le demandeur doit inclure ces sommes dans son revenu imposable — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 104(6),(13).*

c

Appel contre la décision de la Commission de révision de l'impôt qui a rejeté les recours formés par le demandeur contre ses cotisations d'impôt sur le revenu de ses années d'imposition 1973, 1974, 1975 et 1976. Le demandeur avait le droit, en vertu du testament de sa défunte mère, de percevoir sa vie durant tous les revenus provenant des placements de la succession. Chaque année, ces revenus ont été intégralement versés au demandeur par la succession. Le demandeur fait valoir que si une succession ou fiducie ne réclame pas, en vertu du paragraphe 104(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une déduction relative à une somme payable dans l'année à un bénéficiaire, le paragraphe 104(13) ne fait pas obligation d'inclure ce montant dans le revenu du bénéficiaire pour l'année en question aux fins du calcul de l'impôt, et que ce montant doit être plutôt imposé entre les mains de la fiducie.

d

e

*Arrêt*: les appels sont rejetés. Le paragraphe 104(6) étant une disposition d'exonération, le terme «peut» y est employé. Ce qui revient à dire que la succession est libre de déduire ou non la somme. Si la succession déduit la somme, comme il lui est permis de le faire, le bénéficiaire est le seul qui soit assujéti à l'impôt sur cette somme. Si la fiducie ne déduit pas la somme payable au bénéficiaire, cette somme est quand même imposable entre les mains du bénéficiaire en vertu du paragraphe 104(13), et elle est aussi imposable entre les mains de la succession en vertu du paragraphe 104(2). Le paragraphe 104(6) a pour but d'éviter la double imposition en ce qu'il permet à la fiducie ou à la succession de déduire de son revenu la somme payable au bénéficiaire. Il est possible qu'un bénéficiaire puisse, au cas où les fiduciaires de la succession ne réclameraient pas la déduction prévue au paragraphe 104(6), intenter contre ceux-ci une action fondée sur la négligence.

f

g

h

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

*S. M. Borraccia* pour le demandeur.  
*R. B. Thomas* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

*Stitt, Baker & McKenzie*, Toronto, pour le demandeur.

i

j

*Deputy Attorney General of Canada for defendant.*

*Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.*

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

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

CATTANACH J.: It is apparent from the pleadings herein that this is an appeal from a decision (or perhaps four decisions) of the Tax Review Board dated February 16, 1979 whereby the plaintiff's appeals from assessments to income tax for his 1973, 1974, 1975 and 1976 taxation years were dismissed although the allegations in the statement of claim which were admitted in the statement of defence are not consistent with the information contained in the material transmitted to the Registry of this Court as required by section 176 of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63.

LE JUGE CATTANACH: Les plaidoiries en l'espèce indiquent qu'il s'agit d'un appel interjeté d'une décision (ou peut-être de quatre décisions) de la Commission de révision de l'impôt en date du 16 février 1979. Les pourvois du demandeur, qui portaient sur les cotisations de l'impôt sur le revenu relativement à ses années d'imposition 1973, 1974, 1975 et 1976 ont été rejetés. Les allégations de la déclaration admises dans la défense ne correspondent toutefois pas aux données figurant dans les documents transmis au greffe de cette Cour en application de l'article 176 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63.

There is no dispute between the parties as to the facts. The dispute is as to propriety of the inclusion of amounts in the plaintiff's taxable income in the years in question.

Les parties s'entendent sur les faits. Le différend porte sur la question de savoir s'il y a lieu d'inclure certaines sommes dans le revenu imposable du demandeur au titre des années en question.

The facts can best be set out by reproducing paragraphs 1 to 8 of the statement of claim each of which paragraphs has been admitted in the statement of defence:

Les paragraphes 1 à 8 de la déclaration, admis dans la défense, résument parfaitement les faits:

1. The plaintiff is the son of the late Ethel Jane Brown and one of the beneficiaries of her estate which estate is hereinafter referred to as the "trust".

f [TRADUCTION] 1. Le demandeur est le fils de feu Ethel Jane Brown, et l'un des bénéficiaires de sa succession, ci-après appelée la «fiducie».

2. The last will and testament of Ethel Jane Brown provided that

2. Le dernier testament d'Ethel Jane Brown contenait la disposition suivante:

All the rest and residue of my estate I direct my trustee to invest and keep invested ... and to receive the income therefrom and the income of so much of my estate as shall for the time being remain unsold and unconverted, and to pay the said income to my son, Grant Cullen Brown, during his lifetime, and upon his death to my daughter-in-law, Ruth Elizabeth Brown, if living at his death. [Paragraph 3(e).]

g Je demande à mon fiduciaire d'investir le reste des biens de ma succession ... et d'en recevoir le revenu, ainsi que le revenu des biens de ma succession qui n'ont pas été vendus ou convertis, et de verser ledit revenu à mon fils, Grant Cullen Brown, tant qu'il sera vivant, et à son décès, de le verser à ma belle-fille, Ruth Elizabeth Brown, si elle lui survit. [Paragraphe 3(e).]

3. In each of the 1973 to 1976 taxation years inclusive, income received by the trust was paid to the Plaintiff.

h 3. Les revenus perçus par la fiducie au cours des trois années d'imposition, soit de 1973 à 1976 inclusivement, ont été versés au demandeur.

4. In computing its income pursuant to the provisions of the *Income Tax Act*, hereinafter referred to as the "Act", the trust did not deduct any amount on account of the said payments to the Plaintiff.

i 4. Dans le calcul de son revenu, en application des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ci-après appelée la «Loi», la fiducie n'a fait aucune déduction au titre des versements effectués au demandeur.

5. The Plaintiff, in computing his income for tax purposes for the 1973, 1974, 1975 and 1976 taxation years, has not included any amount on account of the receipts from the trust as aforesaid.

j 5. Le demandeur, dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition 1973, 1974, 1975 et 1976, n'a inclus aux fins de l'impôt aucun montant au titre des sommes reçues de la fiducie, tel que susmentionné.

6. By Notices of Reassessment made in respect of the 1973 to 1976 taxation years inclusive the Minister of National Revenue

6. Le ministre du Revenu national, par voie d'avis de nouvelles cotisations imposées à l'égard des années d'imposition 1973 à

included the following amounts in the computation of the Plaintiff's income:

<u>Taxation Year</u>	<u>Date of Notice of Reassessment</u>	<u>Amount</u>
1973	August 11, 1977	\$12,519.57
1974	August 11, 1977	14,718.68
1975	August 11, 1977	18,453.04
1976	October 7, 1977	17,015.41

7. By Notices of Objection each dated November 5, 1977 the Plaintiff appealed directly to the Tax Review Board and waived reconsideration of the assessments made in respect of the 1973 to 1976 taxation years inclusive as set out above.

8. By decisions each dated the 16th day of February, 1979, the Tax Review Board dismissed the appeals by the Plaintiff.

The dates of the notices of reassessment set forth in paragraph 6 do not coincide with the dates on notices of reassessment included in the material transmitted to the Registry nor do the amounts coincide. These documents must be photostatic copies of the notices of reassessment because that is what each document is called on its face and it bears the printed name of the Deputy Minister of National Revenue for Taxation over that title which legend is the only matter which confers authenticity on the document by virtue of the deeming provision in section 244(13) of the *Income Tax Act*.

It is possible that there were other notices of reassessment made on different dates and in different amounts than those in paragraph 6 but that seems unlikely since three of the four dates on the notices of reassessment filed are subsequent to the dates in paragraph 6.

The learned member of the Tax Review Board in his reasons for decision dated February 16, 1979 identified the appeals as being "appeals from assessments of income tax for the Appellant's 1973, 1974, 1975 and 1976 taxation years".

His conclusion was:

I can see no basis on which I can allow these appeals and they must therefore be dismissed.

However the only formal decision in the material sent to the Registry reads:

1976 inclusivement, a inclus dans le calcul du revenu du demandeur les montants suivants:

<u>Année d'imposition</u>	<u>Date de l'avis de la nouvelle cotisation</u>	<u>Montant</u>
a 1973	11 août 1977	\$12,519.57
1974	11 août 1977	14,718.68
1975	11 août 1977	18,453.04
1976	7 octobre 1977	17,015.41

7. Le demandeur a interjeté appel directement à la Commission de révision de l'impôt par voie d'oppositions portant chacune la date du 5 novembre 1977, et il a renoncé à ce qu'un nouvel examen soit fait des cotisations établies à l'égard des années d'imposition 1973 à 1976 inclusivement, tel que susmentionné.

8. La Commission de révision de l'impôt, par des décisions toutes rendues le 16 février 1979, a rejeté les appels formés par le demandeur.

Les dates des avis de nouvelles cotisations mentionnées dans le paragraphe 6 ne correspondent pas à celles des avis de nouvelles cotisations figurant parmi les documents déposés au greffe. Il en est de même pour les montants. Ces documents sont sans doute des photocopies des avis de nouvelles cotisations, étant donné que chacun d'eux est ainsi intitulé et que le nom du sous-ministre du Revenu national pour l'impôt, est imprimé au-dessus de ce titre, cette inscription étant la seule marque conférant une authenticité au document, en vertu de la présomption prévue à l'article 244(13) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Il est possible qu'on ait établi d'autres avis de cotisations à des dates différentes et pour d'autres montants que ceux figurant au paragraphe 6, mais cela semble peu probable, puisque trois des quatre dates figurant sur les avis de nouvelles cotisations déposés sont postérieures à celles mentionnées au paragraphe 6.

Le membre de la Commission de révision de l'impôt a, dans les motifs de la décision qu'il a rendue le 16 février 1979, désigné les appels comme étant des « appels de cotisations d'impôt sur le revenu à l'égard des années d'imposition 1973, 1974, 1975 et 1976 ».

Il concluait ainsi:

Je ne vois donc aucune raison d'accueillir ces appels et ils sont par conséquent rejetés.

Toutefois, le seul jugement officiel figurant dans les documents transmis au greffe est ainsi rédigé:

DECISION

It is ordered and adjudged that the appeal in respect of the 1976 taxation year be and the same is hereby dismissed.

Signed at Ottawa, Canada,  
this 16th day of February, 1979.

The member then affixed his signature.

There were no similar decisions included in the material sent to the Registry with respect to the plaintiff's 1973, 1974 and 1975 taxation years. Therefore it would seem to follow that the appeals for the 1973, 1974 and 1975 taxation years were not dismissed but it was the clear intent from the concluding sentence in the reasons for decision that these appeals were also to be dismissed.

Perhaps the additional three decisions were not included in the material sent up.

I am confirmed in this assumption by the clear language in paragraph 8 of the statement of claim reading:

By decisions each dated the 16th day of February, 1979, the Tax Review Board dismissed the appeals by the Plaintiff.

This paragraph was also admitted in the statement of defence.

Because counsel for the parties agreed and this appeal was presented on that basis I accept that paragraph 6 of the statement of claim accurately reflects the additional amounts which were included in the plaintiff's income in each of the taxation years enumerated and income tax thereon was exacted from the plaintiff in those years.

I also accept that the plaintiff's four appeals against the assessments in the taxation years in question were dismissed by the Tax Review Board as alleged in paragraph 8 of the statement of claim.

The issue between the parties (it is the same issue in each taxation year in question) is succinctly set out in the statement of claim and statement of defence.

Paragraph 9 of the statement of claim reads:

9. The Plaintiff states that pursuant to the provisions of subsections 104(6) and (13) of the Act since the trust did not deduct, in computing its income for tax purposes, any amount

DÉCISION

Par les présentes, il est ordonné que l'appel à l'égard de l'année d'imposition 1976 soit rejeté.

Signé à Ottawa, Canada,  
ce 16e jour de février 1979.

Le membre a ensuite apposé sa signature.

Dans les documents transmis au greffe, il n'y avait pas de semblables décisions en ce qui concerne les années d'imposition 1973, 1974 et 1975. Il semblerait donc que les appels à l'égard des années d'imposition 1973, 1974 et 1975 n'aient pas été rejetés, bien qu'il ressorte clairement de la conclusion des motifs de la décision qu'ils devaient également l'être.

Il est possible que les trois autres décisions n'aient pas été incluses dans les documents transmis.

Cette hypothèse est confirmée par le paragraphe 8 de la déclaration, où il est clairement dit que:

La Commission de révision de l'impôt, par des décisions toutes rendues le 16 février 1979, a rejeté les appels formés par le demandeur.

Ce paragraphe a aussi fait l'objet d'une admission dans la défense.

Étant donné que les avocats des parties s'entendent et que l'appel a été introduit sur ce fondement, je tiendrai pour acquis que le paragraphe 6 de la déclaration indique bien les sommes qui ont été ajoutées au revenu du demandeur pour chacune des années énumérées et que ces sommes ont été imposées.

Je considérerai également comme avéré que les quatre appels interjetés par le demandeur à l'encontre des cotisations pour les années d'imposition en cause ont été rejetés par la Commission de révision de l'impôt, ainsi qu'il est énoncé au paragraphe 8 de la déclaration.

Le litige qui oppose les parties (litige qui est le même en ce qui concerne chacune des années d'imposition en cause) est exposé de façon concise dans la déclaration et la défense.

Le paragraphe 9 de la déclaration est ainsi conçu:

[TRADUCTION] 9. Le demandeur déclare que, en vertu des paragraphes 104(6) et (13) de la Loi, la fiducie n'ayant opéré, lors du calcul de son revenu aux fins de l'impôt, aucune

on account of amounts paid to the Plaintiff, the Plaintiff is not subject to tax on the said amounts.

**Paragraph 3 of the defence reads:**

3. It is submitted that as the income of the trust at all material times was payable to the Plaintiff in the 1973 to 1976 taxation years inclusive, such income was properly included in computing the Plaintiff's income for the said years by virtue of subsection 104(13) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, Chapter 63 and amendments thereto, notwithstanding that the trust in computing its income for the same taxation years chose not to deduct the said sums as it was allowed to do so by virtue of subsection 104(6) of the *Income Tax Act*.

Thus the matter falls to be determined upon the interpretation of subsections (6) and (13) of section 104 of the *Income Tax Act*.

A trust or an estate is not a person either natural or fictitious, but because income enures to a trust or estate that source of revenue has not escaped the tax collector.

The *Income Tax Act* provides by subsection 104(2) that a trust, for the purposes of the Act, shall be taxed as an individual (except that deductions personal to an individual are not permitted) and this has been so since the temporary *Income War Tax Act*.

Basically what is contended on behalf of the plaintiff is that when no deduction has been claimed by an estate or trust under subsection 104(6) of an amount payable in the year to a beneficiary then the provisions of subsection 104(13) do not require that such amount shall be included in the income of the beneficiary for that year and tax computed thereon but rather it should be taxed in the hands of the trust only.

As I appreciate that contention it amounts to this:

(a) what is deducted by the trust from its income under subsection 104(6) is taxable income in the hands of the beneficiary, and

(b) what is not deducted by the trust from its income is not taxable income in the hands of the beneficiary under subsection 104(13).

déduction relativement aux montants à lui versés, il n'est pas tenu de payer l'impôt sur ces montants.

**Le paragraphe 3 de la défense est ainsi rédigé:**

[TRADUCTION] 3. Puisque le revenu de la fiducie était toujours payable au demandeur pendant les années d'imposition 1973 à 1976 inclusivement, c'est à juste titre que ce revenu a été inclus dans le calcul du revenu du demandeur pour lesdites années en vertu du paragraphe 104(13) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chapitre 63 et ses modifications, même si la fiducie, en calculant son revenu pour ces mêmes années d'imposition, a choisi de ne pas déduire lesdites sommes, en dépit du fait que le paragraphe 104(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* l'y autorisait.

Dès lors, donc que le règlement de cette affaire dépend de l'interprétation des paragraphes 104(6) et (13) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les fiducies et successions ne sont ni des personnes physiques ni des personnes morales, mais étant donné qu'elles touchent des revenus elles n'ont pas échappé à la vigilance du fisc.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit au paragraphe 104(2) qu'une fiducie est, aux fins de la Loi, assujettie à l'impôt tout comme un particulier (sauf qu'elle n'a pas droit aux déductions accordées aux particuliers). Il en est du reste ainsi depuis l'adoption de la Loi provisoire intitulée *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*.

Au fond, la prétention qu'on fait valoir au nom du demandeur est que lorsqu'une succession ou une fiducie ne réclame pas, en vertu du paragraphe 104(6), de déduction relative à une somme payable dans l'année à un bénéficiaire, le paragraphe 104(13) ne fait pas obligation d'inclure ce montant dans le revenu du bénéficiaire pour l'année en question aux fins du calcul de l'impôt. Ce montant doit plutôt être imposé entre les mains de la fiducie.

Si je comprends bien, cela revient à dire ceci:

a) Ce qui est déduit de son revenu par la fiducie en vertu du paragraphe 104(6) constitue un revenu imposable entre les mains du bénéficiaire;

b) et, aux termes du paragraphe 104(13), ce que la fiducie ne déduit pas de son revenu ne constitue pas un revenu imposable entre les mains du bénéficiaire.

Subsection 104(13) reads:

104. ...

(13) Such part of the amount that would be the income of a trust for a taxation year if no deduction were made under subsection (6) or (12) or under regulations made under paragraph 20(1)(a) as was payable in the year to a beneficiary shall be included in computing the income of the person to whom it so became payable whether or not it was paid to him in that year and shall not be included in computing his income for a subsequent year in which it was paid.

Contradictorily to the contention on behalf of the plaintiff the basic contention on behalf of the defendant is that subsection 104(13) is a charging section with respect to the beneficiary and subsection 104(6) is an exempting section with respect to the trust and that the words:

Such part of the amount that would be the income of a trust for a taxation year if no deductions were made under subsection (6) ... as was payable in the year to a beneficiary

do not avail the plaintiff and that the circumstance that the trust chose not to deduct the amount payable to a beneficiary from its income does not detract from the language of subsection 104(13) that the amount paid to the beneficiary:

shall be included in computing the income of the person to whom it so became payable whether or not it was paid to him in that year and shall not be included in computing his income for a subsequent year in which it was paid.

In the facts of these appeals the plaintiff was entitled under the will of his late mother to all of the income from the investments of the estate during his lifetime. The amounts in paragraph (6) of the statement of claim included by the Minister in the plaintiff's income for the years therein mentioned represent all of the income from the estate's investments and the entire amount was paid by the estate to the plaintiff in each year.

Therefore the first three words of subsection 104(13) being "Such part of" do not apply in the facts of these appeals because it was not a part of an amount that was paid to the beneficiary but the whole of the investment income in each year unless the whole is to be construed as a part in which event the result is the same.

As I appreciate the meaning of subsection 104(13) from the language employed therein it is

Le paragraphe 104(13) est rédigé comme suit:

104. ...

(13) La partie de la somme qui constituerait le revenu d'une fiducie pour une année d'imposition si aucune déduction n'était faite en vertu du paragraphe (6) ou (12) ou des règlements établis en application de l'alinéa 20(1)a), qui était payable dans l'année à un bénéficiaire, doit être incluse dans le calcul du revenu de la personne à qui elle est devenue ainsi payable, qu'elle lui ait été versée ou non au cours de cette année, et ne doit pas être incluse dans le calcul de son revenu d'une année postérieure dans laquelle elle a été versée.

A la thèse du demandeur, la défenderesse oppose principalement que le paragraphe 104(13) assujettit le bénéficiaire à l'impôt et que le paragraphe 104(6) prévoit la possibilité pour la fiducie d'opérer une déduction. Elle soutient que les termes:

La partie de la somme qui constituerait le revenu d'une fiducie pour une année d'imposition si aucune déduction n'était faite en vertu du paragraphe (6) ... qui était payable dans l'année à un bénéficiaire

ne confirment nullement la thèse du demandeur. Qu'une fiducie choisisse de ne pas déduire de son revenu la somme payable à un bénéficiaire ne change rien au fait que le paragraphe 104(13) prévoit que la somme payable au bénéficiaire:

doit être incluse dans le calcul du revenu de la personne à qui elle est devenue ainsi payable, qu'elle lui ait été versée ou non au cours de cette année, et ne doit pas être incluse dans le calcul de son revenu d'une année postérieure dans laquelle elle a été versée.

Les faits de ces appels révèlent que le demandeur avait droit, en vertu du testament de sa défunte mère, de percevoir sa vie durant tous les revenus provenant des placements de la succession. Les sommes mentionnées au paragraphe 6 de la déclaration et que le Ministre a incluses dans le revenu du demandeur pour les années qui y sont mentionnées, représentent tous les revenus provenant des placements de la succession, et à chaque année ces revenus ont été intégralement versés au demandeur par la succession.

Par conséquent, les trois premiers mots du paragraphe 104(13), à savoir «La partie de», ne s'appliquent pas à ces appels parce que ce n'est pas une partie d'une somme qui a été versée au bénéficiaire, mais la totalité du revenu de placement pour chaque année. A moins que la totalité ne soit considérée comme une partie, auquel cas le résultat serait le même.

A mon avis, le paragraphe 104(13) signifie que les sommes payables au bénéficiaire qui constitue-

that the amount that would be the income of the trust if no deduction was made under subsection (6) (and no such deduction was made by the estate) as was payable to the beneficiary shall be included in the income of the beneficiary.

Therefore it follows that the beneficiary is liable for the tax in either event:

(1) if the trust deducts the amount payable to the beneficiary from the income in its hands the beneficiary is taxable thereon, and

(2) if the trust does not deduct the amount payable to the beneficiary that amount is nevertheless taxable in the hands of the beneficiary by virtue of subsection 104(13) and it is also taxable in the hands of the estate by virtue of subsection 104(2).

In this second eventuality there is definitely double taxation.

The avoidance of double taxation is the purpose served by subsection 104(6) in that the trust or estate is permitted thereby to deduct from its income the amount that is payable to the beneficiary.

Subsection 104(6) being an exempting provision the discretionary word "may" is used. That is to say the estate may deduct the amount or it may not. If the estate does deduct the amount, as it is permitted so to do, then the beneficiary is solely liable for tax on the amount and the estate is not liable to tax thereon.

On the other hand, for the reasons I have expressed, if the estate does not see fit to avail itself of the alleviation provided by subsection 104(6) by claiming the deduction then the estate is liable for the tax and the beneficiary also remains liable therefor.

It may be that the remedy of a beneficiary, should the trustees of an estate not claim the deduction under subsection 104(6), would be by action against the trustees sounded in negligence.

The plaintiff, who is a barrister and solicitor carrying on his profession at Tillsonburg, Ontario in addition to being the beneficiary during his lifetime is also the trustee. He gave evidence to the effect that he had prolonged discussions with offi-

raient le revenu de la fiducie au cas où aucune déduction n'était opérée en vertu du paragraphe (6) (et la succession n'a effectué aucune déduction) doivent être incluses dans le revenu du bénéficiaire.

Il s'ensuit donc que le bénéficiaire est assujéti à l'impôt dans les deux cas. En effet:

(1) si la fiducie déduit de son revenu la somme payable au bénéficiaire, cette somme est imposable entre les mains du bénéficiaire;

(2) et si la fiducie ne déduit pas la somme payable au bénéficiaire, cette somme est quand même imposable entre les mains du bénéficiaire en vertu du paragraphe 104(13), et elle est aussi imposable entre les mains de la succession en vertu du paragraphe 104(2).

Dans le deuxième cas, il y a de toute évidence double imposition.

Le paragraphe 104(6) a pour but d'éviter la double imposition en ce qu'il permet à la fiducie ou à la succession de déduire de son revenu la somme payable au bénéficiaire.

Le paragraphe 104(6) étant une disposition d'exonération, on emploie le terme «peut». Ce qui revient à dire que la succession est libre de déduire ou non la somme. Si la succession déduit la somme, comme il lui est permis de le faire, le bénéficiaire est le seul qui soit assujéti à l'impôt sur cette somme.

Par contre, pour les raisons que j'ai exprimées, si la succession ne se prévaut pas de l'exonération du paragraphe 104(6) en n'effectuant pas la déduction, aussi bien la succession que le bénéficiaire deviennent assujéti à l'impôt quant aux sommes concernées.

Il est possible cependant qu'un bénéficiaire puisse, au cas où les fiduciaires de la succession ne réclameraient pas la déduction prévue au paragraphe 104(6), intenter contre ceux-ci une action fondée sur la négligence.

Le demandeur est avocat et exerce sa profession à Tillsonburg, en Ontario. En plus d'être le bénéficiaire de la succession sa vie durant, il en est aussi le fiduciaire. Il a établi qu'à la suite de longues discussions avec les fonctionnaires du ministère du

cial of the Department of National Revenue, which Department by virtue of the schedule to the *Department of National Revenue Act*, R.S.C. 1970, c. N-15, is charged with the responsibility for the collection of income taxes, and that he was assured by those officials that if the estate did not deduct from its income the amount paid to the beneficiary then the beneficiary would not be liable therefor and that he acted upon that advice and assurance to his detriment and also to the detriment of the ultimate beneficiaries of the estate.

The plaintiff's mother by her will provided that the income from her estate should be paid to the plaintiff during his lifetime and upon his death to his wife, if living. Upon the death of both the whole of the residue of the estate is to be divided equally among her four grandchildren.

It was the plaintiff's fondest wish to carry out the wishes of his mother that her estate be divided equally among her four grandchildren. To accomplish this he considered it expedient that the tax on the income of the estate be exacted at that source and not in the hands of the four beneficiaries. He foresaw that the incomes of the four grandchildren might vary greatly with the result that the rate of tax would be higher on some than on others and therefore his mother's wish for an equal distribution would be frustrated. The distribution would be equal but the consequence of equal distribution might have unequal tax results.

In his testimony the plaintiff as above summarized might raise the possibility of an estoppel. Estoppel was not pleaded but in any event it is not open to the plaintiff to set up an estoppel to prevent the operation of a statute (see *Stickel v. M.N.R.* [1972] F.C. 672 at pp. 684-685).

With respect to the frustration of the wishes of the testatrix that frustration would be caused by the operation of the *Income Tax Act* from which there is no relief (only legitimate avoidance).

It was submitted by counsel for the plaintiff that the interpretation of subsection 104(13) advanced by him was consistent with the interpretation propounded in a tax information pamphlet entitled

Revenu national, Ministère qui en vertu de l'annexe de la *Loi sur le ministère du Revenu national*, S.R.C. 1970, c. N-15, est chargé de la perception des impôts sur le revenu, ceux-ci l'ont assuré que si la succession ne déduisait pas de son revenu la somme versée au bénéficiaire, celui-ci ne serait pas assujéti à l'impôt sur cette somme. C'est cette assurance qui l'a amené à agir à son détriment et à celui des ultimes bénéficiaires de la succession.

La mère du demandeur a prévu dans son testament que le revenu de sa succession doit être versé au demandeur sa vie durant et, à son décès, à son épouse si elle lui survit. Au cas où les deux décéderaient, le résidu de sa succession doit être réparti en parts égales entre ses quatre petits-enfants.

Le plus grand désir du demandeur était de voir se réaliser les dernières volontés de sa mère, à savoir la répartition en parts égales de sa succession entre ses quatre petits-enfants. A cette fin, il a cru qu'il était préférable que l'impôt sur le revenu de la succession soit payé à même cette source et non entre les mains des quatre bénéficiaires. Il prévoyait que les revenus des quatre petits-enfants étant susceptibles de différer considérablement, le taux de l'impôt risquait d'être plus élevé pour certains d'entre eux, ce qui ne permettrait pas à la répartition égale souhaitée par sa mère de se réaliser. Les parts seraient égales, mais les incidences fiscales du partage seraient inégales.

Le demandeur, ainsi qu'il ressort de son témoignage tel qu'il a été résumé ci-dessus, pourrait peut-être invoquer l'estoppel. Mais ce moyen n'a pas été soulevé et, en tout état de cause, le demandeur ne pourrait invoquer l'estoppel pour empêcher l'application d'un texte de Loi. (Voir *Stickel c. M.R.N.* [1972] C.F. 672, aux pages 684 et 685.)

Quant à la méconnaissance des dernières volontés de la testatrice, elle ne résulterait que de l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à laquelle l'on ne peut se soustraire que par des moyens légaux.

L'avocat du demandeur a fait valoir que son interprétation du paragraphe 104(13) était compatible avec celle proposée dans une brochure de renseignements fiscaux intitulée [TRADUCTION]

“Trusts and Their Beneficiaries” particularly paragraph 25 thereof. Assuming that this pamphlet was published and circulated by the Department of National Revenue, there being no indication that the Department was the author, it is nothing more than what it is stated to be, that is a tax information pamphlet. This paragraph of this pamphlet was the subject of comment and explanation in Interpretation Bulletin I.T.-342. At one time these information bulletins were issued by the Deputy Minister of National Revenue but there was no indication on the face of the document produced before me that this document was so issued.

Assuming that this pamphlet and this interpretation bulletin were issued by the Department of National Revenue under the authority of the deputy head of that Department these documents are not authoritative interpretations of the statute. They are nothing more than the Department’s interpretation of the statute for departmental purposes and cannot be considered by a Court in determining the proper interpretation of a statute which is the function of the judicial branch of government, that is the Courts.

It would appear, however, that during the taxation years 1973 to 1976 the Minister assessed the trust for tax on the income earned by the investments of the estate in the hands of the trustee.

Sometime in 1977 the Minister did an about face and concluded that the income should have been taxed in those years in the hands of the beneficiary (and in all likelihood with a higher incidence of taxation).

This the Minister is authorized to do by section 152 of the *Income Tax Act*. Liability for tax is not affected by an incorrect assessment (for the reasons expressed this taxation was not incorrect) and the Minister may reassess a taxpayer within four years or beyond four years when there has been inaccurate information in a return, that is to say “misrepresentation” fraudulent or innocent.

This being so the Minister not only proceeded to reassess the plaintiff and include the income from the trust in the plaintiff’s taxable income for the

«Les fiducies et leurs bénéficiaires», et surtout avec le paragraphe 25 de ladite brochure. Cette brochure, même si l’on tient pour acquis qu’elle a été publiée et distribuée par le ministère du Revenu national, (rien en effet n’indique que le Ministère en soit l’auteur), n’est rien de plus que cela, c’est-à-dire une brochure de renseignements fiscaux. Le paragraphe en question de cette brochure a fait l’objet de commentaires et d’explications dans le bulletin d’interprétation I.T.-342. A une époque, ces bulletins étaient publiés par le sous-ministre du Revenu national, mais rien sur le document qui m’a été soumis n’indique qu’il en a été ainsi pour celui qui nous intéresse.

Mais même si cette brochure ainsi que ce bulletin d’interprétation avaient été publiés par le ministère du Revenu national avec l’autorisation du sous-chef de ce Ministère, ils ne constitueraient pas des interprétations obligatoires du texte de Loi. Ils n’apprennent que l’interprétation que fait le Ministère du texte de Loi. Un tribunal ne peut en tenir compte pour déterminer le sens d’un texte de Loi, car c’est là une fonction qui relève exclusivement du secteur judiciaire de l’État, c’est-à-dire des tribunaux.

Cependant, il semblerait qu’au cours des années d’imposition 1973 à 1976, le Ministre ait fixé la cotisation d’impôt de la fiducie entre les mains du fiduciaire, sur les revenus provenant des placements faits par la succession.

Au cours de 1977, le Ministre aurait fait volte-face et aurait décidé que les revenus auraient dû, pour les années concernées, être imposés entre les mains du fiduciaire (et selon toute vraisemblance à un taux plus élevé).

L’article 152 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* permet au Ministre d’agir ainsi. L’assujettissement à l’impôt n’est pas affecté par une cotisation inexacte (pour les motifs exprimés, la cotisation concernée n’était pas erronée), et le Ministre peut cotiser un contribuable à nouveau dans les quatre années, et même au-delà de cette période lorsqu’une déclaration contient de faux renseignements, c’est-à-dire lorsqu’il y a fraude, avec ou sans intention coupable.

Par conséquent, le Ministre a non seulement procédé à une nouvelle cotisation du demandeur en y incluant le revenu tiré par celui-ci, en tant que

years in question as beneficiary but the Minister also reassessed the trust by deducting from the income of the trust the amount that was payable to and paid to the beneficiary, and this despite the fact that the trust was well aware of the provisions of subsection 104(6) and deliberately refrained from claiming the deduction.

This in my view, was an unwarranted interference by the Minister in the conduct of the affairs of the trust by the trustee. The Minister's function is to collect income tax from a taxpayer but not to conduct the affairs of the taxpayer. In this instance the Minister was actuated by altruistic motives. Belatedly his officers realized that the trust income paid to the beneficiary by the estate should have been included in the income of the beneficiary and that this income had been taxed as income of the estate did not alter taxability in the hands of the beneficiary. Because the plaintiff was so reassessed the Minister, through his officers, exercised the option available to the estate by subsection 104(6) on behalf of the trustee, even though the trustee had seen fit not to do so, to deduct the amounts paid to the beneficiary in the year in question and reassessed the estate accordingly resulting in nil assessments.

For the reasons I have expressed I have concluded that the income payable to the plaintiff as beneficiary of the trust in the 1973, 1974, 1975 and 1976 taxation years was properly so included from which it follows that the appeals are dismissed.

The defendant has asked for her costs. Despite the defendant's success the circumstances recited do not warrant an award of costs to the defendant and the appeals are therefore dismissed without costs.

bénéficiaire, de la fiducie pour les années en question, mais il a aussi fixé de nouveau l'impôt de la fiducie en déduisant de son revenu le montant versé au bénéficiaire, et cela, malgré le fait que la fiducie connaissait bien les dispositions du paragraphe 104(6) et s'était abstenue, en connaissance de cause, de se prévaloir de cette déduction.

A mon avis cela constituait, de la part du Ministre, une immixtion injustifiée dans la gestion par le fiduciaire des affaires de la fiducie. Le Ministre a pour mandat de percevoir l'impôt sur le revenu des contribuables, non de gérer leurs affaires. Le Ministre en l'espèce était mu par des motifs altruistes. Ses fonctionnaires ont tardivement constaté que le revenu de la fiducie versé au fiduciaire par la succession aurait dû être inclus dans le revenu du bénéficiaire, et que le fait que ce revenu ait été imposé à titre de revenu de la succession n'empêchait pas de l'imposer entre les mains du bénéficiaire. Étant donné cette nouvelle cotisation du demandeur, le Ministre, par l'entremise de ses fonctionnaires, a exercé au nom du fiduciaire, même si ce dernier avait préféré ne pas s'en prévaloir, le droit qui était ouvert à la succession, en vertu du paragraphe 104(6), de déduire les montants versés au bénéficiaire dans l'année en question, et il a cotisé à nouveau la succession, ce qui a entraîné une cotisation nulle.

Par ces motifs, j'estime que le revenu payable au demandeur, à titre de bénéficiaire de la succession, pour les années 1973, 1974, 1975 et 1976, a été inclus à juste titre. Il y a donc lieu de rejeter les appels.

La défenderesse a demandé l'adjudication de ses dépens. Bien qu'elle ait gain de cause, les faits de l'espèce ne justifient pas l'adjudication des dépens en faveur de la défenderesse. Les appels seront donc rejetés sans frais.