

A-294-75

A-294-75

Attorney General of Canada (Applicant)

v.

James C. Weaver and Freda J. Weaver (Respondents)

Court of Appeal, Thurlow and Urie JJ. and MacKay D.J.—Toronto, November 4 and 5; Ottawa, November 18, 1975.

Judicial review—Income tax—Deductions—Application to review and set aside decision of Tax Review Board—Sum paid by husband to wife pursuant to separation agreement as maintenance—Whether paid as “alimony or other allowance”—Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 56(1)(b), 60(b), 174(1)—Federal Court Act, s. 28.

Respondent husband sought to deduct \$3,756.54 paid pursuant to a separation agreement. The Minister allowed the deduction of \$1,950 (the balance not being deducted by husband nor included in wife's income), maintaining that the balance was not paid pursuant to a decree, order or judgment as alimony or other allowance payable on a periodic basis. The Board held that the total sum was deductible.

Held, the Board's decision is set aside. While the *Pascoe* interpretation of “other allowance” (a “limited predetermined sum . . . at the complete disposition of the recipient”) may seem narrow, it leaves scope for the application of that expression, since “alimony” refers only to an allowance paid under a decree for maintenance of a wife, whereas the statutory provisions are intended to apply as well to similar allowances for maintenance of children, whether under a decree, pursuant to a separation agreement, or even after dissolution of the marriage. In light of the *Pascoe* interpretation, none of the \$1,806.54 was paid or received as “alimony or other allowance”.

Per Urie J. (dissenting in part): None of the payments, save the mortgage payments satisfy the *Pascoe* test, nor the periodicity required by the Act. Payments were not determined to be made at fixed, recurring intervals. None but the mortgage have the essential element of regularity. Failure to specify in the agreement the amounts and dates of such payments does not preclude the application of the section to them. Nor does the fact that mortgage payments were made directly to the mortgage company affect their deductibility. However, as the home is jointly owned, the benefit of repayment of principal accrued equally, and only one-half of the principal portion is deductible.

Pascoe v. The Queen [1976] 1 F.C. 372, followed.

JUDICIAL review.

Le procureur général du Canada (Requérant)

c.

James C. Weaver et Freda J. Weaver (Intimés)

Cour d'appel, les juges Thurlow et Urie et le juge suppléant MacKay—Toronto, les 4 et 5 novembre; Ottawa, le 18 novembre 1975.

Examen judiciaire—Impôt sur le revenu—Déductions—Demande d'examen et d'annulation de la décision de la Commission de révision de l'impôt—Somme versée par le mari à l'épouse conformément à un accord de séparation à titre d'entretien—A-t-elle été payée à titre de «pension alimentaire ou autre allocation»?—Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 56(1)b, 60b, 174(1)—Loi sur la Cour fédérale, art. 28.

Le mari intimé voulait déduire la somme de \$3,756.54 qu'il avait payée conformément à un accord de séparation. Le Ministère a permis la déduction de \$1,950 (le solde ne pouvant être déduit par le mari ni figurer dans le revenu de l'épouse), affirmant que le solde n'avait pas été versé en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement. La Commission a déclaré que le montant total était deductible.

Arrêt: la décision de la Commission est annulée. Quoique dans l'arrêt *Pascoe* l'interprétation de l'expression «autre allocation» (une «somme d'argent limitée et déterminée à l'avance . . . et celui qui la touche en a la libre disposition») puisse paraître étroite, il y a place pour l'application de cette expression puisque le terme «pension alimentaire» désigne uniquement une allocation payée en vertu d'une ordonnance visant l'entretien d'une épouse, alors que les dispositions de la Loi sont nettement destinées à s'appliquer aussi bien aux allocations de même nature pour l'entretien des enfants, soit en vertu d'une ordonnance soit aux termes d'un accord de séparation et même après la dissolution du mariage. Selon l'interprétation adoptée dans l'arrêt *Pascoe*, aucune fraction du montant de \$1,806.54 n'a été payée ou reçue «à titre de pension alimentaire ou autre allocation».

Le juge Urie (dissent en partie): Aucun des paiements, à l'exception des versements hypothécaires, ne répondait à la définition du terme allocation de l'arrêt *Pascoe* ni à l'exigence statutaire de périodicité. Les paiements n'avaient pas à s'effectuer périodiquement à intervalles fixes. A l'exception des paiements hypothécaires, aucun des versements ne respectait l'exigence de régularité. Le fait que l'accord n'ait pas précisé le montant et la date de ces paiements n'écarte pas l'application de l'article à leur sujet. Et leur caractère deductible n'est pas modifié parce qu'ils ont été faits directement à la compagnie hypothécaire. Cependant, les intimés étant co-propriétaires de la maison, la fraction de chaque paiement hypothécaire correspondant au principal leur profite également et seule la moitié du montant correspondant au principal est deductible.

Arrêt suivi: *Pascoe c. La Reine* [1976] 1 C.F. 372.

EXAMEN judiciaire.

COUNSEL:

M. J. Bonner and S. Borraccia for applicant.

P. Harris for respondents.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for applicant.

MacAulay, Perry, Toronto, for respondents.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

THURLOW J.: This is an application under section 28 of the *Federal Court Act* to review and set aside the decision of the Tax Review Board on an application to it under section 174(1) of the *Income Tax Act*. The question of which a determination was sought was:

... whether the whole or any part, and, if part then what part, of the sum of \$1,806.54 was paid by James C. Weaver and received by Freda J. Weaver in 1972, pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of Freda J. Weaver, children of the marriage, or both Freda J. Weaver and children of the marriage, from whom James C. Weaver was living apart and separated pursuant to a written separation agreement and to whom he was required to make the payments at the time the payments were made and throughout the remainder of 1972.

The need for a decision of this question arises on the provisions of paragraphs 56(1)(b) and 60(b) of the *Income Tax Act* which read as follows:

56. (1) Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year,

(b) any amount received by the taxpayer in the year, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage, or both the recipient and children of the marriage, if the recipient was living apart from, and was separated pursuant to a divorce, judicial separation or written separation agreement from, the spouse or former spouse required to make the payment at the time the payment was received and throughout the remainder of the year.

60. There may be deducted in computing a taxpayer's income for a taxation year such of the following amounts as are applicable:

(b) an amount paid by the taxpayer in the year, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the

AVOCATS:

M. J. Bonner et S. Borraccia pour le requérant.

P. Harris pour les intimés.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour le requérant.

MacAulay, Perry, Toronto, pour les intimés.

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

LE JUGE THURLOW: Il s'agit d'une demande, en vertu de l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*, d'examen et d'annulation de la décision rendue par la Commission de révision de l'impôt sur une demande qui lui a été soumise en vertu de l'article 174(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il s'agissait de trancher la question suivante:

[TRADUCTION] ... est-ce que la totalité ou une fraction—et dans ce cas quelle fraction—de la somme de \$1,806.54 a été versée par James C. Weaver à Freda J. Weaver en 1972, conformément à un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins de Freda J. Weaver, des enfants issus du mariage, ou à la fois de ceux-ci et de Freda J. Weaver dont James C. Weaver était séparé conformément à un accord écrit de séparation et à qui il était tenu de faire les paiements à la date où ils ont été reçus et durant le reste de l'année 1972.

La nécessité de trancher cette question découle des dispositions des alinéas 56(1)b) et 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ainsi libellés:

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

b) toute somme reçue dans l'année par le contribuable, en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendus par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le bénéficiaire vivait séparé en vertu d'un divorce, d'une séparation judiciaire ou d'un accord écrit de séparation du conjoint ou de l'ex-conjoint tenu de faire le paiement, à la date où le paiement a été reçu et durant le reste de l'année;

60. Peuvent être déduites lors du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition les sommes suivantes qui sont appropriées:

b) toute somme payée dans l'année par le contribuable, en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendus par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable

recipient thereof, children of the marriage, or both the recipient and children of the marriage, if he was living apart from, and was separated pursuant to a divorce, judicial separation or written separation agreement from, his spouse or former spouse to whom he was required to make the payment at the time the payment was made and throughout the remainder of the year;

These provisions are complementary and it seems clear that under them what must be brought into the computation of the income of a receiving spouse is equal to what may be deducted by the paying spouse and vice versa. What appears to be contemplated as the foundation for their application is that the spouses must be living apart at the time of any payment to which the statutory provisions are to apply and must continue to live apart for the remainder of the taxation year. That is what the wording at the end of each of the two provisions appears to me to mean.

It is not in dispute that the respondents lived apart throughout 1972 and that the amount of \$1,806.54 referred to in the question was the total of several amounts paid by the respondent, James C. Weaver, in the taxation year, to several creditors for heating, hydro, water, taxes and mortgage payments pursuant to paragraph 3 of a separation agreement between him and his wife, the respondent, Freda J. Weaver. The agreement provided *inter alia* as follows:

3. The Wife shall be entitled to reside in the marital home, owned jointly by the parties hereto, being 3714 Ellengale Drive, Erindale Woodlands, in the Town of Mississauga, and all usual expenses relating to such house shall be paid by the Husband, including heating, hydro, water, necessary repairs, taxes and mortgage payments; PROVIDED that when the youngest child has attained the age of sixteen (16) years the parties agree that the house shall be sold and the net proceeds, after payment of all legal fees and real estate commission, shall be divided equally between them.

4. The Husband shall pay to the Wife, in addition to the sum set out in paragraph (3) above, the sum of One Hundred and Fifty (\$150.00) Dollars per month for the support of herself and the children of the marriage; on each child attaining the age of sixteen (16) years, or ceasing to attend a recognized school or university, whichever occurs first, such sum will be reduced by Twenty-Five Dollars (\$25.00) with respect to each child; the balance, in the amount of One Hundred Dollars (\$100.00) per month, shall be paid to the Wife until the youngest child attains the age of sixteen (16) years, at which time all payments to the Wife shall cease. All payments for the benefit of the Wife, whether made directly to her or not, made pursuant to this agreement shall be deemed to be made in satisfaction of a judgment for alimony as long as the marriage

périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le contribuable vivait séparé, en vertu d'un divorce, d'une séparation judiciaire ou d'un accord écrit de séparation, du conjoint ou de l'ex-conjoint à qui il était tenu de faire le paiement, le jour où le paiement a été effectué et durant le reste de l'année;

Ces dispositions se complètent et il paraît évident qu'elles exigent d'inclure dans le revenu de l'époux qui reçoit, le montant qui a été déduit par l'époux qui paie et vice-versa. Il semble que l'on a envisagé comme fondement de la demande, le fait que les époux doivent vivre séparés au moment des paiements auxquels les dispositions légales s'appliquent et continuer à vivre séparés durant le reste de l'année d'imposition. C'est, il me semble, la signification des dispositions finales des deux paragraphes.

Il n'est pas contesté que les deux intimés ont vécu séparés pendant toute l'année 1972 et que le montant de \$1,806.54, cité dans la question, représente le total des divers paiements faits par l'intimé James C. Weaver au cours de l'année d'imposition, à divers créanciers, pour le chauffage, l'électricité, l'eau, les taxes et l'hypothèque, conformément au paragraphe 3 de l'accord de séparation passé entre lui et sa femme, l'intimée Freda J. Weaver. L'accord prévoyait notamment ce qui suit:

[TRADUCTION] 3. L'épouse aura le droit de résider au domicile conjugal appartenant conjointement aux deux parties au présentes, situé au 3714 Ellengale Drive, Erindale Woodlands, dans la ville de Mississauga et toutes les dépenses concernant ladite maison seront réglées par le mari, y compris le chauffage, l'électricité, l'eau, les réparations nécessaires, les taxes et les paiements hypothécaires; IL EST ENTENDU que, lorsque le plus jeune enfant atteindra l'âge de seize (16) ans, les parties sont convenues de vendre la maison et de partager également entre elles le produit net de la vente après paiement de tous les frais judiciaires et de la commission de l'agence immobilière.

4. Le mari paiera à son épouse, outre les sommes prévues au paragraphe (3) ci-dessus, la somme de cent cinquante dollars (\$150) par mois pour son entretien et celui des enfants issus du mariage; cette somme sera réduite de vingt-cinq dollars (\$25) chaque fois qu'un enfant aura atteint l'âge de seize (16) ans ou aura cessé de fréquenter une école ou une université reconnue, la première de ces deux dates étant retenue; le solde de cent dollars (\$100) sera versé chaque mois à l'épouse jusqu'à ce que le dernier enfant atteigne l'âge de seize (16) ans, date à laquelle cesseront tous les paiements versés à l'épouse. Tout paiement fait directement ou non au profit de l'épouse, conformément à cet accord, sera censé être fait en exécution d'un jugement de pension alimentaire tant que durera le mariage ou en exécution d'un jugement d'entretien en cas de dissolution ou d'annulation

subsists or in satisfaction of a judgment for maintenance in the event that the marriage between the parties hereto is dissolved or annulled. Subject to this agreement, when the Husband is not in default, the Wife agrees to accept payments made with respect to her under it in full satisfaction of and hereby releases the Husband from all claims for alimony, interim alimony, maintenance and support or any of them, whether arising under statute or otherwise. The Wife covenants and agrees that this agreement may be pleaded by the Husband as and shall be a good defence to and estoppel against any claim whatsoever that may be made by the Wife for alimony, interim alimony, maintenance and support, or any of them, whether arising under statute or otherwise.

The Tax Review Board admitted certain documentary evidence and after hearing submissions by counsel for the Minister and for both spouses answered the question in the affirmative. On the application to this Court under section 28 the respondent, Freda J. Weaver was not represented but no question was raised as to either the propriety of proceedings under section 28 of the *Federal Court Act* to review the Board's decision or the right of the Attorney General of Canada to attack the determination made by the Board. The question that arises on the review application is whether the Board erred in law in reaching its conclusion.

In *Pascoe v. The Queen*¹ a division of this Court considered the deductibility under section 11(1)(I) of the former *Income Tax Act* of amounts paid by a husband for medical and educational expenses of children of the marriage. The amounts required to pay such expenses were payable by the husband to the wife by the combined effect of a separation agreement and a subsequent decree in a divorce action. Pratte J. speaking for the Court said [at page 374]:

First, we are of opinion that the payment of those sums did not constitute the payment of an allowance within the meaning of section 11(1)(I). An allowance is, in our view, a limited predetermined sum of money paid to enable the recipient to provide for certain kinds of expense; its amount is determined in advance and, once paid, it is at the complete disposition of the recipient who is not required to account for it. A payment in satisfaction of an obligation to indemnify or reimburse someone or to defray his or her actual expenses is not an allowance; it is not a sum allowed to the recipient to be applied in his or her discretion to certain kinds of expense.

While this interpretation of "other allowance" in its context may at first sight seem narrow and

du mariage des parties. Sous réserve de cet accord, tant que le mari n'aura pas manqué à ses engagements, l'épouse convient d'accepter les paiements faits à son profit en vertu de l'accord, pour solde de tout compte et, par les présentes, renonce à toute demande en vertu d'une loi ou autrement, en vue d'obtenir une pension alimentaire, une pension provisoire ou une allocation d'entretien. L'épouse convient que le mari peut invoquer cet accord comme défense valable et comme fin de non-recevoir contre toute demande formée par l'épouse en vertu d'une loi ou autrement, pour obtenir une pension alimentaire, une pension provisoire ou une allocation d'entretien.

La Commission de révision de l'impôt a admis certaines preuves écrites et après avoir entendu les plaidoyers des avocats du Ministre et des deux époux a répondu à la question par l'affirmative. Dans la demande introduite devant cette cour en vertu de l'article 28, l'intimée Freda J. Weaver n'a pas été représentée, mais on n'a contesté ni la validité de la procédure introduite en vertu de l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*, aux fins d'examen de la décision de la Commission, ni le droit du procureur général du Canada à attaquer cette décision. La question qui se pose dans la demande de révision est de savoir si la Commission a commis une erreur de droit en concluant de la sorte.

Dans l'arrêt *Pascoe c. La Reine*¹, cette cour a examiné le caractère déductible, en vertu de l'article 11(1)(I) de l'ancienne *Loi de l'impôt sur le revenu*, des montants payés par un mari pour les frais médicaux et scolaires des enfants issus du mariage. Le mari était tenu de payer ces dépenses à sa femme par l'effet combiné d'un accord de séparation et d'une ordonnance rendue postérieurement dans une action en divorce. Le juge Pratte au nom de la Cour déclarait [à la page 374]:

Tout d'abord, nous sommes d'avis que le versement de ces sommes ne constitue par le versement d'une allocation au sens de l'article 11(1)(I). Selon nous, une allocation est une somme d'argent limitée et déterminée à l'avance, versée afin de permettre à celui qui la reçoit de faire face à certains types de dépenses; sa quotité est établie à l'avance et celui qui la touche en a la libre disposition, sans comptes à rendre à personne. Un versement effectué pour satisfaire à une obligation d'indemniser ou de rembourser quelqu'un ou de le défrayer de dépenses réellement engagées n'est pas une allocation; il ne s'agit pas en effet d'une somme susceptible d'être affectée par celui qui la touche, à sa discrétion, à certains types de dépenses.

Quoique cette interprétation de l'expression «autre allocation» dans son contexte puisse, à pre-

¹ [1976] 1 F.C. 372.

¹ [1976] 1 C.F. 372.

restrictive it appears to me to leave scope for the application of that expression since "alimony", as I understand the term, refers only to an allowance paid under a decree for the maintenance of a wife whereas the statutory provisions are plainly intended to apply as well to allowances of the same nature for the maintenance of children and, conceivably, of a husband, and whether under a decree or pursuant to the terms of an agreement for separation or even after the parties have ceased to be husband and wife.

Moreover, the Court's interpretation appears to me to make clear what is to be regarded as embraced by the wording of the statute—something that cannot be said for the wording itself—and, as parties to whom it may have application have it within their power to make or change their arrangements having regard to the consequences that will flow from the statutory provisions, certainty as to their application is of prime importance.

In my opinion, the interpretation of "allowance" adopted by the Court in the *Pascoe* case should be applied and in the present case, in my view, it leads inevitably to the conclusion that none of the amount of \$1,806.54 here in question was paid or received "as alimony or other allowance" within the meaning of paragraphs 56(1)(b) and 60(b) of the *Income Tax Act*.

I would set aside the decision of the Tax Review Board and refer the matter back to the Board for determination on that basis.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

URIE J.: This is an application under section 28 of the *Federal Court Act* to review and set aside a decision of the Tax Review Board dated June 4, 1975, determining the question set forth in an application made by the Minister of National Revenue pursuant to section 174 of the *Income Tax Act* which question reads as follows:

... whether the whole or any part, and if part then what part, of the sum of \$1,806.54 was paid by James C. Weaver and received by Freda J. Weaver in 1972, pursuant to a written

mière vue, paraître étroite et restrictive, il me semble qu'il y a place pour l'application de cette expression puisque le terme «pension alimentaire» désigne uniquement, à mon sens, une allocation payée en vertu d'une ordonnance visant l'entretien d'une épouse, alors que les dispositions de la Loi sont nettement destinées à s'appliquer aussi bien aux allocations de même nature pour l'entretien des enfants et éventuellement d'un mari, et ceci, soit en vertu d'une ordonnance soit aux termes d'un accord de séparation et même après que les parties ont cessé d'être mari et femme.

En outre, il me semble que l'interprétation de la Cour indique clairement ce que vise le libellé de la Loi—on ne peut en dire autant du libellé lui-même—et, comme les parties auxquelles elle peut s'appliquer ont la possibilité de conclure des ententes, ou de les modifier, en tenant compte des dispositions légales en vigueur, la certitude quant à leur application est de première importance.

A mon avis, l'interprétation du terme «allocation», adoptée par la Cour dans l'arrêt *Pascoe* doit s'appliquer et, en l'espèce, elle conduit inévitablement à conclure qu'aucune fraction du montant de \$1,806.54 en question n'a été payée ou reçue «à titre de pension alimentaire ou autre allocation» au sens des alinéas 56(1)b) et 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

J'annulerais la décision de la Commission de révision de l'impôt et renverrais l'affaire à la Commission pour qu'elle statue conformément à ces motifs.

* * *

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

LE JUGE URIE: Il s'agit d'une demande, en vertu de l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*, d'examen et d'annulation d'une décision de la Commission de révision de l'impôt, en date du 4 juin 1975, tranchant la question posée dans une demande faite par le ministre du Revenu national, conformément à l'article 174 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ladite question était ainsi formulée:

[TRADUCTION] ... est-ce que la totalité ou une fraction—et dans ce cas quelle fraction—de la somme de \$1,806.54 a été versée par James C. Weaver à Freda J. Weaver en 1972,

agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of Freda J. Weaver, children of the marriage, or both Freda J. Weaver and children of the marriage, from whom James C. Weaver was living apart and separated pursuant to a written separation agreement and to whom he was required to make the payments at the time the payments were made throughout the remainder of 1972.

At the beginning of his argument, counsel for the applicant was asked by the Court to explain why he brought a section 28 application in respect of the decision attacked rather than what would, initially, appear to be the normal course of appealing the decision of the Tax Review Board to the Trial Division of the Federal Court.

Since we were advised that this is the first application for review of a Tax Review Board decision made under section 174, it would appear desirable to carefully examine the various provisions conferring jurisdiction.

The following are the relevant sections of the *Income Tax Act*:

173. (1) Where the Minister and a taxpayer agree in writing that a question of law, fact or mixed law and fact arising under this Act should be determined by the Federal Court, that question shall be determined by the Court pursuant to subsection 17(3) of the *Federal Court Act*.

174. (1) Where the Minister is of the opinion that a question of law, fact or mixed law and fact arising out of one and the same transaction or occurrence or series of transactions or occurrences is common to assessments in respect of two or more taxpayers, he may apply to the Tax Review Board or the Federal Court—Trial Division for a determination of the question.

(3) Where the Tax Review Board or the Federal Court—Trial Division is satisfied that a determination of the question set forth in an application under this section will affect assessments in respect of two or more taxpayers who have been served with a copy of the application and who are named in an order of the Board or the Court, as the case may be, pursuant to this subsection, it may

(a) if none of the taxpayers so named has appealed from such an assessment, proceed to determine the question in such manner as it considers appropriate, or

(b) if one or more of the taxpayers so named has or have appealed, make such order joining a party or parties to that or those appeals as it considers appropriate.

(4) Where a question set forth in an application under this section is determined by the Tax Review Board or the Federal

conformément à un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins de Freda J. Weaver, des enfants issus du mariage, ou à la fois de ceux-ci et de Freda J. Weaver dont James C. Weaver était séparé conformément à un accord écrit de séparation et à qui il était tenu de faire les paiements à la date où ils ont été reçus et durant le reste de l'année 1972.

La Cour a demandé à l'avocat du requérant, au début de son plaidoyer, d'expliquer pourquoi il a introduit une demande en vertu de l'article 28 pour attaquer la décision, plutôt que d'utiliser la voie qui semblerait à première vue normale, c'est-à-dire interjeter appel de la décision de la Commission de révision de l'impôt devant la Division de première instance de la Cour fédérale.

On nous a informé que c'est la première demande de révision d'une décision de la Commission de révision de l'impôt rendue en vertu de l'article 174; il paraît donc opportun d'examiner attentivement les diverses dispositions attributives de compétence.

Voici les articles pertinents de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

173. (1) Lorsque le Ministre et un contribuable conviennent, par écrit, de faire trancher par la Cour fédérale une question de droit, une question de fait ou une question de droit et de fait surgissant dans l'application de la présente loi, la Cour doit se prononcer sur cette question conformément au paragraphe 17(3) de la *Loi sur la Cour fédérale*.

174. (1) Lorsque le Ministre est d'avis qu'une même transaction ou un même événement ou qu'une même série de transactions ou d'événements a donné naissance à une question de droit, de fait ou de droit et de fait qui se rapporte à des cotisations relatives à deux ou plusieurs contribuables, il peut demander à la Commission de révision de l'impôt ou à la Cour fédérale—Division de première instance, de se prononcer sur la question.

(3) Lorsque la Commission de révision de l'impôt ou la Cour fédérale—Division de première instance, est convaincue que la décision rendue concernant la question exposée dans une demande présentée en vertu du présent article influera sur des cotisations intéressant deux ou plusieurs contribuables à qui une copie de la demande a été signifiée et qui sont nommés dans une décision de la Commission ou de la Cour, selon le cas, elle peut, conformément au présent paragraphe,

a) si aucun des contribuables ainsi nommés n'en a appelé d'une de ces cotisations, entreprendre de statuer sur la question de la façon qu'elle juge appropriée, ou

b) si un ou plusieurs des contribuables ainsi nommés se sont pourvus en appel, rendre une décision groupant dans cet ou ces appels les parties appelantes comme elle le juge à propos.

(4) Lorsque la Commission de révision de l'impôt ou la Cour fédérale—Division de première instance, statue sur une ques-

Court—Trial Division, the determination thereof is, subject to any appeal therefrom in accordance with the *Federal Court Act*, final and conclusive for the purposes of any assessments of tax payable by the taxpayers named by it pursuant to subsection (3).

Quite clearly a decision on a reference to the Trial Division pursuant to section 173(1) is appealable to this Court by virtue of section 27 of the *Federal Court Act*. Equally, clearly, in my view, a determination of a question made by the Trial Division on an application by the Minister of National Revenue in the circumstances envisaged by subsections (1) and (3) of section 174, may be the subject of an appeal to this Court, because by the terms of subsection (4) that determination is final and conclusive “subject to any appeal therefrom in accordance with the *Federal Court Act*.” The right to appeal granted by that Act again is granted by section 27.

However, the only right of appeal from a decision of the Tax Review Board is not provided by the *Federal Court Act* but by section 172 of the *Income Tax Act*, that appeal being to the Trial Division by virtue of section 24 of the *Federal Court Act*. The decision of the Tax Review Board so appealable is one made pursuant to section 169 of the *Income Tax Act* reading as follows:

169. Where a taxpayer has served notice of objection to an assessment under section 165, he may appeal to the Tax Review Board to have the assessment vacated or varied after either

- (a) the Minister has confirmed the assessment or reassessed, or
- (b) 180 days have elapsed after service of the notice of objection and the Minister has not notified the taxpayer that he has vacated or confirmed the assessment or reassessed;

but no appeal under this section may be instituted after the expiration of 90 days from the day notice has been mailed to the taxpayer under section 165 that the Minister has confirmed the assessment or reassessed.

It will be seen that such an appeal is one from an assessment made by the Minister. A decision of the Tax Review Board made pursuant to section 174 is not one as the result of an appeal from an assessment. As a matter of fact, by section 174(3), the Board may only make the determination

tion exposée dans une demande dont elle a été saisie en vertu du présent article, la décision rendue est, sous réserve de tout appel interjeté en vertu de la *Loi sur la Cour fédérale*, finale et définitive aux fins de l'établissement de toute cotisation d'impôt payable par les contribuables nommés dans la décision, en vertu du paragraphe (3).

Il est certain qu'une décision, rendue sur renvoi à la Division de première instance conformément à l'article 173(1), est susceptible d'appel à cette cour en vertu de l'article 27 de la *Loi sur la Cour fédérale*. A mon avis, il est également certain qu'une décision tranchant une question, rendue par la Division de première instance sur demande du ministre du Revenu national dans les cas prévus aux paragraphes (1) et (3) de l'article 174, est susceptible d'appel à cette cour, parce qu'aux termes du paragraphe (4), cette décision est finale et définitive «sous réserve de tout appel interjeté en vertu de la *Loi sur la Cour fédérale*.» Le droit d'appel accordé par cette loi l'est aussi par l'article 27.

Cependant, seul l'article 172 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à l'exclusion de la *Loi sur la Cour fédérale*, prévoit un droit d'appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt; cet appel est interjeté devant la Division de première instance en vertu de l'article 24 de la *Loi sur la Cour fédérale*. Un tel appel ne peut être interjeté que d'une décision de la Commission de révision de l'impôt rendue conformément à l'article 169 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ainsi libellé:

169. Lorsqu'un contribuable a signifié un avis d'opposition à une cotisation, prévu à l'article 165, il peut interjeter appel auprès de la Commission de révision de l'impôt, pour faire annuler ou modifier la cotisation

- a) après que le Ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation, ou
- b) après l'expiration des 180 jours qui suivent la signification de l'avis d'opposition sans que le Ministre ait notifié au contribuable le fait qu'il a annulé ou ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation,

mais nul appel prévu au présent article ne peut être interjeté après l'expiration des 90 jours qui suivent la date où avis a été expédié par la poste au contribuable, en vertu de l'article 165, portant que le Ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation.

On verra qu'un tel appel porte sur la cotisation établie par le Ministre. Une décision de la Commission de révision de l'impôt, rendue conformément à l'article 174, ne porte pas sur l'appel d'une cotisation. En réalité, en vertu de l'article 174(3), la Commission ne peut trancher la question qui lui

applied for if none of the taxpayers affected has appealed from their assessments.

It thus seems clear that no appeal is provided either under the *Income Tax Act* or under the *Federal Court Act* from a determination made by the Tax Review Board pursuant to section 174 of the *Income Tax Act*. This conclusion leads to the anomalous result that if the Minister applies to the Trial Division for a determination of a question of law or of mixed law and fact under section 174, such determination may be appealed to this Court with the whole of the proceedings open to the scrutiny of the Court and judgment may be given in any of the ways permitted by section 52(b) of the *Federal Court Act*. On the other hand, if he chooses to refer the matter for determination by the Tax Review Board, the only redress available to a dissatisfied party or the Attorney General is by way of a section 28 application on a question of law only and with the limited powers of disposition of the application provided by section 52(d) of the Act.

In my opinion, therefore, the determination here under review was properly brought as an application to review and set aside under section 28.

I turn now to the merits of the application. A brief review of the facts, none of which appear to be in dispute, is necessary to bring the problem into focus.

The respondents are husband and wife who entered into a separation agreement dated May 28, 1971 (hereinafter referred to as "the agreement"). The relevant paragraphs thereof read as follows:

3. The Wife shall be entitled to reside in the marital home, owned jointly by the parties hereto, being 3714 Ellengale Drive, Erindale Woodlands, in the Town of Mississauga, and all usual expenses relating to such house shall be paid by the Husband, including heating, hydro, water, necessary repairs, taxes and mortgage payments; PROVIDED that when the youngest child has attained the age of sixteen (16) years the parties agree that the house shall be sold and the net proceeds, after payment of all legal fees and real estate commission, shall be divided equally between them.

4. The Husband shall pay to the Wife in addition to the sum set out in paragraph (3) above, the sum of One Hundred and Fifty (\$150.00) Dollars per month for the support of herself and the children of the marriage; on each child attaining the

a été soumise que si aucun des contribuables visés n'a interjeté appel de sa cotisation.

Il est donc certain que ni la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni la *Loi sur la Cour fédérale* ne prévoient d'appel en matière de décision rendue par la Commission de révision de l'impôt en vertu de l'article 174. Cette conclusion débouche sur une anomalie: si le Ministre demande à la Division de première instance de se prononcer sur une question de droit ou de droit et de fait en vertu de l'article 174, la décision est susceptible d'appel devant cette Cour, qui peut donc examiner l'ensemble de la procédure et rendre son jugement suivant l'une quelconque des modalités prévues à l'article 52(b) de la *Loi sur la Cour fédérale*. Par contre, s'il choisit de faire trancher la question par la Commission de révision de l'impôt, le seul recours dont dispose la partie non satisfaite ou le procureur général, est une demande, en vertu de l'article 28, sur une question de droit seulement et ne comportant que les pouvoirs de décision limités prévus à l'article 52(d) de la Loi.

A mon avis, le recours contre la décision qui fait l'objet du présent examen a donc été à bon droit introduit par voie de demande d'examen et d'annulation en vertu de l'article 28.

Je passe maintenant au fond de la demande. Pour bien situer le problème, un bref examen des faits, qui ne semblent pas être contestés, est nécessaire.

Les intimés ont passé un accord de séparation en date du 28 mai 1971 (ci-après appelé «l'accord»). En voici les paragraphes pertinents:

[TRADUCTION] 3. L'épouse aura le droit de résider au domicile conjugal appartenant conjointement aux deux parties aux présentes, situé au 3714 Ellengale Drive, Erindale Woodlands, dans la ville de Mississauga et toutes les dépenses concernant ladite maison seront réglées par le mari, y compris le chauffage, l'électricité, l'eau, les réparations nécessaires, les taxes et les paiements hypothécaires; IL EST ENTENDU que, lorsque le plus jeune enfant atteindra l'âge de seize (16) ans, les parties sont convenues de vendre la maison et de partager également entre elles le produit net de la vente, après paiement de tous les frais judiciaires et de la commission de l'agence immobilière.

4. Le mari paiera à son épouse, outre les sommes prévues au paragraphe (3) ci-dessus, la somme de cent cinquante dollars (\$150) par mois pour son entretien et celui des enfants issus du mariage; cette somme sera réduite de vingt-cinq dollars (\$25)

age of sixteen (16) years, or ceasing to attend a recognized school or university, whichever occurs first, such sum will be reduced by Twenty-five Dollars (\$25.00) with respect to each child; the balance, in the amount of One Hundred Dollars (\$100.00) per month, shall be paid to the Wife until the youngest child attains the age of sixteen (16) years, at which time all payments to the Wife shall cease. All payments for the benefit of the Wife whether made directly to her or not, made pursuant to this agreement shall be deemed to be made in satisfaction of a judgment for alimony as long as the marriage subsists or in satisfaction of a judgment for maintenance in the event that the marriage between the parties hereto is dissolved or annulled. Subject to this agreement, when the Husband is not in default, the Wife agrees to accept payments made with respect to her under it in full satisfaction of and hereby releases the Husband from all claims for alimony, interim alimony, maintenance and support or any of them, whether arising under statute or otherwise. The Wife covenants and agrees that this agreement may be pleaded by the Husband as and shall be a good defence to and estoppel against any claim whatsoever that may be made by the Wife for alimony, interim alimony, maintenance and support, or any of them whether arising under statute or otherwise.

In computing his income for 1972 the respondent, James C. Weaver, (hereinafter referred to as the "husband"), sought to deduct \$3,756.54 paid by him pursuant to his obligations under the agreement as alimony. The Minister assessed each of the respondents for income tax in respect of the 1972 taxation year on the basis that only \$1,950 was properly deductible as payment of alimony by the respondent husband, the balance of \$1,806.54 being neither deductible by him nor included in the computation of the respondent wife's income. The permitted deduction of \$1,950 was made up of 26 payments of \$75 each paid pursuant to paragraph 4 of the agreement. The balance of \$1,806.54 was disallowed on the ground that it was not an amount paid by the husband in 1972, or received by the respondent wife, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the wife, the children of the marriage or both the wife and children of the marriage as required by section 60(b) of the Act. The payment of \$1,950 received by the wife and deductible in the computation of the husband's taxable income, was included in the wife's income by virtue of section 56(1)(b) of the Act. The above mentioned sections read as follows:

chaque fois qu'un enfant aura atteint l'âge de seize (16) ans ou aura cessé de fréquenter une école ou une université reconnue, la première de ces deux dates étant retenue; le solde de cent dollars (\$100) sera versé chaque mois à l'épouse jusqu'à ce que le dernier enfant atteigne l'âge de seize (16) ans, date à laquelle cesseront tous les paiements versés à l'épouse. Tout paiement fait directement ou non au profit de l'épouse, conformément à cet accord, sera censé être fait en exécution d'un jugement de pension alimentaire tant que durera le mariage ou en exécution d'un jugement d'entretien en cas de dissolution ou d'annulation du mariage des parties. Sous réserve de cet accord, tant que le mari n'aura pas manqué à ses engagements, l'épouse convient d'accepter les paiements faits à son profit en vertu de l'accord, pour solde de tout compte et, par les présentes, renonce à toute demande en vertu d'une loi ou autrement, en vue d'obtenir une pension alimentaire, une pension provisoire ou une allocation d'entretien. L'épouse convient que le mari peut invoquer cet accord comme défense valable et comme fin de non-recevoir contre toute demande formée par l'épouse en vertu d'une loi ou autrement, pour obtenir une pension alimentaire, une pension provisoire ou une allocation d'entretien.

d

Dans le calcul de son revenu pour 1972, l'intimé James C. Weaver (ci-après appelé le «mari») voulait déduire, à titre de pension alimentaire, la somme de \$3,756.54 qu'il avait payée en vertu des obligations découlant de l'accord. Le Ministre a établi la cotisation d'impôt sur le revenu des intimes pour l'année d'imposition 1972 en partant du principe que seulement \$1,950 pouvaient être déduits à bon droit à titre de paiement de pension alimentaire par le mari intimé, le solde de \$1,806.54 ne pouvant être déduit par lui, ni figurer dans le calcul du revenu de l'épouse intimée. La déduction autorisée de \$1,950 comprenait 26 paiements de \$75 chacun, effectués conformément au paragraphe 4 de l'accord. La déduction du solde de \$1,806.54 a été rejetée au motif qu'il ne s'agissait pas d'une somme payée par le mari en 1972 ou reçue par l'épouse intimée, en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendus par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins de l'épouse, des enfants issus du mariage ou à la fois de l'épouse et des enfants issus du mariage, comme prévu à l'article 60*b*) de la Loi. La somme de \$1,950, versée à la femme et déductible dans le calcul du revenu imposable du mari, a été ajoutée au revenu de l'épouse en vertu de l'article 56(1)*b*) de la Loi. Les articles susmentionnés sont ainsi libellés:

56. (1) Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year,

(b) Any amount received by the taxpayer in the year, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage, or both the recipient and children of the marriage, if the recipient was living apart from, and was separated pursuant to a divorce, judicial separation or written separation agreement from, the spouse or former spouse required to make the payment at the time the payment was received and throughout the remainder of the year;

60. There may be deducted in computing a taxpayer's income for a taxation year such of the following amounts as are applicable:

(b) an amount paid by the taxpayer in the year, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage, or both the recipient and children of the marriage, if he was living apart from, and was separated pursuant to a divorce, judicial separation or written separation agreement from, his spouse or former spouse to whom he was required to make the payment at the time the payment was made and throughout the remainder of the year;

The Tax Review Board answered the question which had been referred to it in the affirmative and held that all the payments claimed by the husband for alimony in 1972, namely, \$3,756.54, were deductible pursuant to section 60(b) of the Act. It is this decision we are asked to set aside.

Another panel of this Court in the decision of *The Queen v. Pascoe* [1976] 1 F.C. 372, argued shortly before the hearing of this application, had for consideration section 11(1)(l) of the old *Income Tax Act* which is identical with section 60(b) of the present Act. Pratte J., speaking for the Court, held [at page 374] that

An allowance is, in our view, a limited predetermined sum of money paid to enable the recipient to provide for certain kinds of expense; its amount is determined in advance and, once paid, it is at the complete disposition of the recipient who is not required to account for it. A payment in satisfaction of an obligation to indemnify or reimburse someone or to defray his or her actual expenses is not an allowance; it is not a sum allowed to the recipient to be applied in his or her discretion to certain kinds of expense.

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

b) toute somme reçue dans l'année par le contribuable, en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendu par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le bénéficiaire vivait séparé en vertu d'un divorce, d'une séparation judiciaire ou d'un accord écrit de séparation du conjoint ou de l'ex-conjoint tenu de faire le paiement, à la date où le paiement a été reçu et durant le reste de l'année;

60. Peuvent être déduites lors du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition les sommes suivantes qui sont appropriées:

b) toute somme payée dans l'année par le contribuable, en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendu par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le contribuable vivait séparé, en vertu d'un divorce, d'une séparation judiciaire ou d'un accord écrit de séparation, du conjoint ou de l'ex-conjoint à qui il était tenu de faire le paiement, le jour où le paiement a été effectué et durant le reste de l'année;

La Commission de révision de l'impôt a répondu par l'affirmative à la question qui lui avait été soumise et a déclaré que les sommes dont la déduction est réclamée par le mari à titre de pension alimentaire pour 1972, notamment les \$3,756.54, étaient déductibles conformément à l'article 60(b) de la Loi. C'est cette décision qu'on nous demande d'annuler.

D'autres membres de cette cour, dans l'affaire *La Reine c. Pascoe*, [1976] 1 C.F. 372 débattue peu avant l'audition de cette demande, devaient examiner l'article 11(1)(l) de l'ancienne *Loi de l'impôt sur le revenu* qui est identique à l'article 60(b) de la présente Loi. Le juge Pratte, parlant au nom de la Cour déclara [à la page 374] que:

Selon nous, une allocation est une somme d'argent limitée et déterminée à l'avance, versée afin de permettre à celui qui la reçoit de faire face à certains types de dépenses; sa quotité est établie à l'avance et celui qui la touche en a la libre disposition, sans comptes à rendre à personne. Un versement effectué pour satisfaire à une obligation d'indemniser ou de rembourser quelqu'un ou de le défrayer de dépenses réellement engagées n'est pas une allocation; il ne s'agit pas en effet d'une somme susceptible d'être affectée par celui qui la touche, à sa discrétion, à certains types de dépenses.

Counsel for the applicant argued that the only payments made by the husband which met this test were those made pursuant to paragraph 4 of the agreement. Of the remainder of the payments all lacked the characteristic of an allowance in that they were not limited, predetermined sums fixed by the agreement. All were variable in amounts, including the mortgage payments because they were made up of principal, interest and taxes and the tax portion varied from year to year.

Moreover, in his submission, with the exception of the mortgage payments, none were payable at fixed recurring intervals. Even in the case of the mortgage payments he submitted that since neither the amounts nor dates of payment were specified in the agreement, they failed to meet the test of periodicity required by section 60(b).

In the *Pascoe* case, payments made for medical and educational expenses were disallowed as deductions in computing the husband's income. Pratte J. observed [at page 374] that

It is not relevant that the educational expenses may, in fact, have been paid on a periodic basis since the periodicity required by the statute refers to the manner in which the allowance is payable, not to the manner in which it is in fact paid. [Emphasis added.]

Section 60(b) makes it clear that for amounts to be deductible from the husband's income, they must not only be paid as alimony or other allowance payable on a periodic basis as those words have been interpreted in the *Pascoe* case but that they should be "for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage . . . if he was living apart from, and was separated pursuant to a . . . written separation agreement from his spouse . . . to whom he was required to make the payment . . ." There is no question in this case that the husband and wife were living separate and apart, that the payments the husband was making were required to be made by the operation of the agreement, and that they were for the maintenance of the wife and children in the sense that they enabled them to continue to live in the former marital home rather than in some other residence for which either the husband or wife would be obliged to pay. However, none of the payments, with the exception of the mortgage payments, meet either the test for an allowance enunciated in the *Pascoe* case nor the requirement of payment on a periodic basis. The payments were not deter-

L'avocat du requérant a soutenu que seuls les paiements effectués par le mari conformément au paragraphe 4 de l'accord correspondaient à ces critères. Les autres paiements n'avaient pas le caractère d'une allocation parce qu'il ne s'agissait pas de sommes limitées et fixées à l'avance par l'accord. Il s'agissait de montants variables, y compris les paiements hypothécaires qui comprennent le principal, l'intérêt et les taxes, ces dernières variant d'une année à l'autre.

En outre, il déclare qu'à l'exception des paiements hypothécaires, aucun des versements n'était payable à intervalles fixes et réguliers. Il soutient que même les paiements hypothécaires, dont ni les montants ni les dates de paiement n'étaient précisés dans l'accord, ne répondaient pas au critère de périodicité exigé à l'article 60b).

Dans l'affaire *Pascoe*, on a refusé d'admettre la déduction des paiements de frais médicaux et scolaires dans le calcul du revenu du mari. Le juge Pratte a fait remarquer [à la page 374] que:

Il importe peu que les sommes versées pour l'éducation des enfants l'aient en fait peut-être été périodiquement, car la périodicité exigée par la Loi a rapport à la manière dont l'allocation est payable et non à la façon dont elle est effectivement versée. [Soulignement ajouté.]

L'article 60b) exige clairement que, pour être déductibles du revenu du mari, les montants doivent non seulement avoir été payés à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement, comme ces termes ont été interprétés dans l'arrêt *Pascoe*, mais doivent aussi avoir été faits «pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage . . . si le contribuable vivait séparé, en vertu d' . . . un accord écrit de séparation, du conjoint . . . à qui il était tenu de faire le paiement . . .». En l'espèce, il est certain que les conjoints vivaient séparés, que le mari était tenu, en vertu de l'accord, d'effectuer les paiements qu'il a faits et que ces paiements étaient destinés à subvenir aux besoins de l'épouse et des enfants en ce sens qu'ils leur permettaient de continuer à vivre à l'ancien domicile conjugal plutôt qu'à une autre résidence dont le mari ou l'épouse serait obligé de faire les frais. Cependant, aucun de ces paiements, à l'exception des versements hypothécaires, ne répondait à la définition du terme allocation de l'arrêt *Pascoe* ni à l'exigence de périodicité. L'accord ne prévoyait pas que les paiements devaient s'effectuer périodiquement

mined by the agreement to be at fixed, recurring intervals of time. Indeed, the agreement said nothing about when the payments of such expenses must be made. None, except the mortgage payments meet the requirement of regularity of payment that is an essential characteristic of payment on a periodic basis. They were, therefore, in my view, not properly deductible in the tax year in question.

On the other hand, the mortgage payments do have this characteristic and I do not believe that the failure to specify in the agreement the amounts of such payments and the dates upon which they were to be paid precludes the application of the section to them. The agreement by implication incorporates the mortgage by reference. The mortgagee's mortgage ledger card, adduced in evidence, verifies that monthly payments were required to be made on the 10th day of each month until the maturity of the mortgage in 1992. Clearly then the payments have the regularity of payment of an allowance that the section contemplates.

It was argued that even if this were so, the fact that the tax portion of the monthly payments varies from time to time deprives them of the element of a "limited predetermined sum" that Pratte J., in the *Pascoe* case said was a characteristic of an allowance. I cannot agree with this submission, because the amount of that portion of the payment was in itself fixed in advance for fixed periods of time, probably a year. As a result, in my view, the requirements of the section are thus met.

Two difficulties still must be dealt with before it can be said that the mortgage payments were properly deducted by the respondent. First, the payments were not made to the spouse but directly to the mortgage company. Does this affect their deductibility? In my view, it does not. Reading paragraphs 3 and 4 of the agreement together it is, I think, clear that the expenses required to be paid by the husband were in fact part of the overall payments for the benefit of the wife and children. The opening words of paragraph 4 "The husband shall pay to the wife, in addition to the sum set out in paragraph 3 above . . .", indicate that this is so. Moreover, while by paragraph 3 it is mandatory that the husband pay all usual expenses relating to

à intervalles fixes. En fait l'accord était muet sur la date de paiement desdites dépenses. A l'exception des paiements hypothécaires, aucun des versements ne respectait l'exigence de régularité qui est une caractéristique essentielle des paiements périodiques. A mon avis, ils n'étaient donc pas déductibles pour l'année d'imposition en question.

^b Par contre, les paiements hypothécaires avaient cette caractéristique et le fait que l'accord n'ait pas précisé le montant et la date de ces paiements n'écarte pas, à mon avis, l'application de l'article à leur sujet. L'accord vise implicitement l'hypothèque par allusion. La fiche extraite du registre hypothécaire du créancier hypothécaire et déposée en preuve, confirme que des paiements mensuels devaient être faits le 10 de chaque mois jusqu'à l'échéance de l'hypothèque en 1992. Il est donc certain que les paiements ont la régularité de versements d'allocation envisagés par l'article.

^e On avait soutenu que, même s'il en est ainsi, le fait que la fraction des paiements mensuels correspondant à la taxe varie de temps à autre, leur enlève le caractère de «somme limitée et fixée à l'avance» qui selon le juge Pratte, dans l'arrêt *Pascoe*, est distinctif d'une allocation. Je ne peux partager ce point de vue, parce que le montant de cette fraction du paiement était lui-même fixé d'avance pour une période précise, probablement une année. En conséquence, j'estime que les exigences de l'article sont respectées à cet égard.

Il y a encore deux difficultés à surmonter avant de pouvoir affirmer que l'intimé avait, à bon droit, déduit les versements hypothécaires. D'abord, les paiements n'ont pas été faits à l'épouse, mais directement à la compagnie hypothécaire. Cela affecte-t-il leur caractère déductible? A mon avis, non. En examinant corrélativement les paragraphes 3 et 4 de l'accord, il est certain, à mon avis, que les dépenses que le mari devait régler faisaient effectivement partie de l'ensemble des paiements au profit de l'épouse et des enfants. Le début du paragraphe 4: [TRADUCTION] «de mari paiera à son épouse, outre les sommes prévues au paragraphe 3 ci-dessus . . .», indique qu'il en est ainsi. En outre, alors que le paragraphe 3 impose au mari

the house, it does not require him to make such payments directly to the creditors to whom monies are owing but simply to pay them. He could have complied with his obligations under the agreement equally well by paying the mortgage instalments to the wife for transmission to the mortgagee. If this is so he ought not to be deprived of his right to deductibility of the payments or part of them because he elected to make them directly to the mortgagee on her behalf.

Second, the marital home was apparently owned by the respondents as joint tenants. The proviso to paragraph 3 of the agreement requires that the house be sold when the youngest child attains the age of sixteen years at which time the net proceeds of sale will be divided equally between the respondents. The benefit of the principal portion, then, of each mortgage payment accrues equally to the husband as well as the wife. In my opinion, therefore, only one half of such principal portion of each of the mortgage payments made by the husband in 1972 should be deductible in computing his taxable income for the year. In so far as the interest and tax portions of the payments are concerned, since paragraph 3 of the agreement requires the husband to pay taxes and mortgage payments and since, as I have already indicated, I believe these are part of the wife's allowance, the whole of such portions paid in 1972 should be deductible by the husband.

In the result, therefore, I would set aside the decision of the Tax Review Board and refer the matter back to the Board for determination on the basis that in addition to the deduction of \$1950 permitted by the assessment in respect of the respondent husband's 1972 taxable income, there be permitted as a deduction pursuant to section 60(b) of the *Income Tax Act* that portion of the monthly instalments paid in respect of the mortgage in the taxation year 1972 made up of one-half of the principal portion of each such payment, together with the interest and tax portion thereof.

* * *

l'obligation de payer toutes les dépenses courantes concernant la maison, il ne l'oblige pas à faire ces paiements directement aux créanciers à qui on doit de l'argent, mais simplement de les faire. Il aurait pu aussi bien s'acquitter des obligations mises à sa charge par l'accord en payant les mensualités hypothécaires à sa femme pour qu'elle les transmette au créancier hypothécaire. S'il en est ainsi, il ne devrait pas être privé de son droit de déduire les paiements ou une partie des paiements parce qu'il a choisi de les faire directement au créancier hypothécaire au nom de son épouse.

Deuxièmement, la maison conjugale appartenait aux intimés qui en étaient co-propriétaires. Une stipulation du paragraphe 3 de l'accord exige que la maison soit vendue lorsque le dernier enfant atteindra l'âge de seize ans et qu'alors, le produit net de la vente soit réparti également entre les intimés. La fraction de chaque paiement hypothécaire correspondant au principal, profite donc également au mari et l'épouse. A mon avis, seule la moitié du montant correspondant au principal de chaque paiement hypothécaire effectué par le mari en 1972 est déductible dans le calcul de son revenu imposable de cette année. En ce qui concerne la fraction des paiements, afférente aux intérêts et aux taxes, puisque le paragraphe 3 de l'accord exige que le mari règle les taxes et les versements hypothécaires et que, comme je l'ai déjà dit, je pense qu'ils font partie de l'allocation de la femme, le mari devrait pouvoir en déduire la totalité pour 1972.

g

En conclusion, j'annulerais donc la décision de la Commission de révision de l'impôt et renverrais l'affaire à la Commission pour qu'elle se prononce en partant du principe qu'outre la déduction de \$1,950 autorisée par la cotisation en ce qui concerne le revenu imposable du mari intimé pour 1972, la déduction de la fraction des mensualités hypothécaires payées au cours de l'année d'imposition 1972, représentant la moitié du montant afférent au principal de chaque paiement, ainsi que le montant correspondant aux intérêts et taxes, soit admise conformément à l'article 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

j

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MACKAY D.J.: I agree with the reasons and conclusions of my brother Thurlow.

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

LE JUGE SUPPLÉANT MACKAY: Je souscris aux motifs et conclusions de mon collègue le juge^a Thurlow.