

Jean-Paul Gagnon Appellant;

and

Her Majesty The Queen Respondent.

File No.: 16851.

1984: December 19; 1986: March 27.

Present: Dickson C.J. and Beetz, Estey, McIntyre, Chouinard, Lamer and Wilson JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Taxation — Income tax — Computation of income — Deductions — Allowances payable on a periodic basis — Monthly payments to former wife to repay charges affecting her property — Whether these payments made pursuant to a judgment deductible — Definition of "allowance" in s. 60(b) of Income Tax Act — Income Tax Act, 1970-71-72 (Can.), c. 63, s. 60(b).

Pursuant to a judgment of divorce, appellant paid his former wife alimony of \$360 a month to repay two hypothecs and the municipal and school taxes affecting her immovable. However, the deductions claimed by appellant for this amount in his 1974, 1975 and 1976 tax returns were disallowed by the Minister of National Revenue. The Federal Court Trial Division allowed the appeal brought by appellant from this decision but the Court of Appeal reversed the judgment. This appeal is to determine whether the amounts paid by appellant to his former wife are deductible under s. 60(b) of the *Income Tax Act*, and in particular, whether these amounts are "allowances" within the meaning of that paragraph.

Held: The appeal should be allowed.

To qualify as an "allowance" within the meaning of s. 60(b) of the *Income Tax Act* a sum of money must meet three conditions: (1) it must be limited and predetermined pursuant to a decree, order or judgment or a written agreement; (2) it must be paid for the maintenance of the recipient; and (3) it must be at the complete disposition of the latter. This third condition, which can be inferred from the case law, does not mean, as indicated in *The Queen v. Pascoe*, [1976] 1 F.C. 372, that the recipient can apply these amounts to certain types of expense at her discretion and without being required to account for them. This condition will be met if the recipient is able to dispose of them completely for

Jean-Paul Gagnon Appellant;

et

Sa Majesté La Reine Intimée.

N° du greffe: 16851.

1984: 19 décembre; 1986: 27 mars.

Présents: Le juge en chef Dickson et les juges Beetz, Estey, McIntyre, Chouinard, Lamer et Wilson.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Droit fiscal — Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Allocations payables périodiquement — Paiements mensuels versés à l'ex-épouse pour le remboursement des charges affectant son immeuble — Ces paiements faits en vertu d'un jugement sont-ils déductibles? — Définition du terme «allocation» à l'al. 60b) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Loi de l'impôt sur le revenu, 1970-71-72 (Can.), chap. 63, art. 60b).

Conformément à un jugement de divorce, l'appelant a versé à son ex-épouse à titre de pension alimentaire une somme de 360 \$ mensuellement pour le remboursement de deux hypothèques ainsi que des charges municipales et scolaires affectant l'immeuble de celle-ci. Les déductions réclamées à ce titre par l'appelant dans ses déclarations d'impôt pour les années 1974, 1975 et 1976 ont toutefois été refusées par le ministre du Revenu national. La Division de première instance de la Cour fédérale a accueilli l'appel interjeté par l'appelant à l'encontre de cette décision mais la Cour d'appel a infirmé le jugement. Le présent pourvoi vise à déterminer si les sommes versées par l'appelant à son ex-épouse sont déductibles en vertu de l'al. 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et, plus précisément, si ces sommes constituent des «allocations» au sens de cet alinéa.

Arrêt: Le pourvoi est accueilli.

Pour se qualifier à titre d'«allocation» au sens de l'al. 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une somme d'argent doit remplir trois conditions: (1) elle doit être limitée et déterminée à l'avance en conformité d'un arrêt, d'une ordonnance, d'un jugement ou d'un accord écrit; (2) elle doit être versée pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, et (3) elle doit être à l'entière disposition de celui-ci. Cette troisième condition qui s'infère de la jurisprudence ne signifie pas, comme il est dit dans l'arrêt *La Reine c. Pascoe*, [1976] 1 C.F. 372, que le bénéficiaire puisse affecter ces sommes à certains types de dépenses à sa discrétion et sans avoir à en rendre compte. Il suffit pour remplir cette condition que le

her own benefit, regardless of the restrictions imposed as to the way in which she disposes of them and benefits from them.

In the case at bar there is no doubt that the amounts paid by appellant are "allowances" within the meaning of s. 60(b) of the Act. The duty imposed on the former wife to apply these amounts to particular purposes does not affect the benefit she derived from them. These amounts are therefore deductible.

Cases Cited

The Queen v. Pascoe, [1976] 1 F.C. 372, not followed; *Kenneth B.S. Robertson Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1944] Ex. C.R. 170, considered; *Roper v. Minister of National Revenue*, 77 DTC 5408; *The Queen v. Fisch*, 78 DTC 6332; *Attorney General of Canada v. Weaver*, [1976] 1 F.C. 423; *The Queen v. Bryce*, [1982] 2 F.C. 581; *Sura v. Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. 65; *Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193 (1934); *Rutkin v. United States*, 343 U.S. 130 (1952); *James v. United States*, 366 U.S. 213 (1961); *The Queen v. Poynton*, 72 DTC 6329; *Minister of National Revenue v. Hastie*, [1974] 1 F.C. 117, referred to.

Statutes and Regulations Cited

Income Tax Act, 1970-71-72 (Can.), c. 63, ss. 56(1)(b), 60(b).
Act to amend the Income Tax Act and related statutes, 1984 (Can.), c. 45, s. 20.

Authors Cited

Dawe, C. "Section 60(b) of the *Income Tax Act*: An Analysis and Some Proposals for Reform" (1979), 5 *Queen's L.J.* 153.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal, [1982] 2 F.C. 255, [1981] CTC 463, 81 DTC 5377, 141 D.L.R. (3d) 575, 47 N.R. 113, setting aside a judgment of the Trial Division, [1981] 1 F.C. 249, [1980] CTC 324, 80 DTC 6256. Appeal allowed.

Claude Blanchard and *Lina Bond*, for the appellant.

Wilfrid Lefebvre, Q.C., and *Jacques Côté*, for the respondent.

English version of the judgment of the Court delivered by

bénéficiaire puisse en disposer complètement à son profit, abstraction faite des restrictions qui sont imposées quant à la manière d'en disposer et d'en profiter.

En l'espèce, il ne fait pas de doute que les montants versés par l'appelant constituent des «allocations» au sens de l'al. 60b) de la Loi. L'obligation imposée à l'ex-épouse d'utiliser ces montants à des fins particulières n'affecte en rien le profit qu'elle en a retiré. Ces sommes sont donc déductibles.

Jurisprudence

Arrêt non suivi: *La Reine c. Pascoe*, [1976] 1 C.F. 372; arrêt examiné: *Kenneth B.S. Robertson Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1944] R.C. de l'É. 170; arrêts mentionnés: *Roper v. Minister of National Revenue*, 77 DTC 5408; *The Queen v. Fisch*, 78 DTC 6332; *Procureur général du Canada c. Weaver*, [1976] 1 C.F. 423; *La Reine c. Bryce*, [1982] 2 C.F. 581; *Sura v. Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. 65; *Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193 (1934); *Rutkin v. United States*, 343 U.S. 130 (1952); *James v. United States*, 366 U.S. 213 (1961); *The Queen v. Poynton*, 72 DTC 6329; *Ministre du Revenu national c. Hastie*, [1974] 1 C.F. 117.

Lois et règlements cités

Loi de l'impôt sur le revenu, 1970-71-72 (Can.), chap. 63, art. 56(1)b), 60b).
Loi modifiant la législation relative à l'impôt sur le revenu et d'autres lois connexes, 1984 (Can.), chap. 45, art. 20.

Doctrines citées

Dawe, C. «Section 60(b) of the *Income Tax Act*: An Analysis and Some Proposals for Reform» (1979), 5 *Queen's L.J.* 153.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale, [1982] 2 C.F. 255, [1981] CTC 463, 81 DTC 5377, 141 D.L.R. (3d) 575, 47 N.R. 113, qui a infirmé un jugement de la Division de première instance, [1981] 1 C.F. 249, [1980] CTC 324, 80 DTC 6256. Pourvoi accueilli.

Claude Blanchard et *Lina Bond*, pour l'appelant.

Wilfrid Lefebvre, c.r., et *Jacques Côté*, pour l'intimée.

Le jugement de la Cour a été rendu par

BEETZ J.—

I—Facts

The facts are not in dispute. They are summarized as follows by Walsh J., delivering the judgment of the Federal Court Trial Division, *Gagnon v. The Queen*, [1981] 1 F.C. 249, at p. 250:

Plaintiff was married on December 29, 1948, to Mary Edith Laughlin and of the children of the marriage only one is still a minor. On March 29, 1972 the marriage was terminated by a judgment of divorce the pertinent portion of which reads as follows:

[TRANSLATION] C) As alimentary pension for herself and for her children petitioner agrees to pay and respondent accepts

1. A monthly amount payable in advance on the first day of each month at the residence of respondent of \$300.00 Canadian;
2. For the benefit of respondent petitioner will pay the monthly payments due or to become due with respect to the immovable which becomes the property of the respondent, the obligation with respect to the said monthly payments being more fully described in the agreement; the amount of the said monthly payments is at present \$360.00 and can vary as foreseen in the said contract but represents the repayment in capital and interest of two hypothecs described therein as well as the repayment by monthly payments of municipal and school taxes affecting the said immovable, payable the first of each month, directly to respondent commencing June 1, 1971.

In accordance with this judgment plaintiff paid to his former wife alimony of \$8,190 in 1974, \$8,400 in 1975, and \$8,400 in 1976. (The Minister claims documents submitted indicate payments of \$7,690 in 1974 and \$8,500 in 1975. The exact amounts can be verified on reassessment.) He claimed credit for these in his income tax returns for the said years. In his assessments the Minister reduced the deductions claimed to the sum of \$3,600 a year representing the \$300 a month, payable pursuant to Clause C)1 of the aforementioned judgment.

II—Applicable Legislation

The *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by 1970-71-72 (Can.), c. 63, s. 1, in s. 60(b) allows certain amounts to be deducted in computing a taxpayer's income for a taxation year:

LE JUGE BEETZ—

I—Les faits

Les faits ne sont pas en litige. Voici comment les résume le juge Walsh qui a rendu la décision de la Division de première instance de la Cour fédérale, *Gagnon c. La Reine*, [1981] 1 C.F. 249, à la p. 250:

... le demandeur a épousé le 29 décembre 1948 Mary Edith Laughlin et, des enfants issus du mariage, un seul est encore mineur. Le 29 mars 1972 le mariage a été dissous par jugement de divorce dont voici la portion pertinente à l'espèce:

C) A titre de pension alimentaire, tant pour elle-même que pour les enfants communs, le requérant consent à payer, et l'intimée accepte de recevoir:

1. Un montant mensuel, payable d'avance le 1^{er} jour de chaque mois, à la résidence de l'intimée, fixé à \$300.00 canadiens.
2. A l'acquit de l'intimée, le requérant paiera les mensualités échues, ou à échoir, relativement à l'immeuble qui devient la propriété de l'intimée, l'obligation, relative auxdites mensualités étant plus amplement décrite au contrat; le montant desdites mensualités est actuellement de \$360.00, et peut varier tel que prévu audit contrat, mais représente le remboursement, en capital et intérêts, des deux hypothèques y décrites, ainsi que le remboursement, par mensualités, des charges municipales et scolaires affectées audit immeuble, payables le premier de chaque mois, directement à l'intimée, et ce à partir du 1^{er} juin 1971.

Conformément à ce jugement le demandeur versa à son ex-épouse des aliments s'élevant à \$8,190 en 1974, à \$8,400 en 1975 et à \$8,400 en 1976. (Le Ministre soutient que les pièces justificatives présentées montrent des paiements de \$7,690 en 1974 et de \$8,500 en 1975. On pourra vérifier l'exactitude de ces montants au moment de l'établissement de la nouvelle cotisation.) Il réclama un crédit à ce titre dans ses déclarations d'impôt pour ces années. Dans ses cotisations le Ministre ramena les déductions réclamées à \$3,600 pour chaque année, soit \$300 par mois, payables conformément à la clause C)1 du jugement mentionné auparavant.

II—Les dispositions législatives pertinentes

La *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, telle que modifiée par 1970-71-72 (Can.), chap. 63, art. 1, permet, à l'al. 60b), que certaines sommes soient déduites lors du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition:

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;

This provision thus makes the deduction authorized by it subject to four conditions. First, the amount paid by the taxpayer has to be paid pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement. Second, the amount paid has to be paid as alimony or other allowance payable for the maintenance of the recipient, children of the marriage or both the recipient and children of the marriage. Third, the amount has to be paid on a periodic basis. Fourth, at the time the payment was made and throughout the remainder of the year, the taxpayer had to be living apart from, and be 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.

The counterpart of the deduction allowed by this provision is to be found in s. 56(1)(b):

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

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;

Cette disposition assujettit donc à quatre conditions la déduction qu'elle permet. Premièrement, la somme payée par le contribuable doit l'être en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendu par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit. Deuxièmement, la somme payée doit l'être à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage. Troisièmement, la somme doit être payée périodiquement. Quatrièmement, le jour où le paiement a été effectué et durant le reste de l'année, le contribuable doit vivre 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.

La déduction permise par cette disposition trouve sa contrepartie dans l'al. 56(1)b):

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

tion 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;

Thus, the amount deductible by the taxpayer under s. 60(b) is taxable in the hands of the recipient under s. 56(1)(b).

The purpose of these provisions, by allowing income splitting between former spouses or separated spouses, is to distribute the tax burden between them. As C. Dawe wrote in an article titled "Section 60(b) of the *Income Tax Act*: An Analysis and Some Proposals for Reform" (1979), 5 *Queen's L.J.* 153:

This allows the spouses greater financial resources than when living together, compensating in part for the lost economics of maintaining a single household.

III—Issue

The issue is whether the payments of \$360 a month made by appellant to his former wife in the taxation years 1974, 1975 and 1976, for the repayment of two hypothecs and municipal and school taxes on the immovable of his former wife, can be deducted from appellant's income under s. 60(b) of the *Income Tax Act*.

Of the four conditions stated in that section, only the second creates any difficulty: were the amounts in question paid "as alimony or other allowance payable . . . for the maintenance of the recipient"?

For the reasons given below, I have concluded that these amounts were paid "as . . . [an] allowance payable . . . for the maintenance of the recipient". It therefore does not seem necessary to discuss the other issue which was also fully argued by the parties, namely: were these amounts paid as alimony?

IV—Trial Division Judgment

Appellant appealed from the Minister's assessments to the Federal Court Trial Division. Walsh J. allowed the appeal on the ground that the

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;

Ainsi, la somme déductible pour le contribuable en vertu de l'al. 60b) est imposable pour le bénéficiaire en vertu de l'al. 56(1)b).

En permettant aux ex-conjoints ou aux conjoints séparés un fractionnement de leurs revenus (*income splitting*), ces dispositions ont pour but de partager entre eux le fardeau fiscal. Comme l'écrit C. Dawe dans un article intitulé «Section 60(b) of the *Income Tax Act*: An Analysis and Some Proposals for Reform» (1979), 5 *Queen's L.J.* 153:

[TRADUCTION] Cela donne aux conjoints de plus grandes ressources financières que s'ils vivaient ensemble, compensant en partie pour l'économie perdue que constitue le fait de maintenir un seul foyer.

III—La question

Il faut décider si les paiements de 360 \$ par mois, versés par l'appellant à son ex-épouse durant les années d'imposition 1974, 1975 et 1976 pour le remboursement de deux hypothèques ainsi que des charges municipales et scolaires affectant l'immeuble de son ex-épouse, peuvent être déduits du revenu de l'appellant en vertu de l'al. 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Des quatre conditions prescrites par cette disposition, seule la deuxième prête à difficulté: les sommes en question ont-elles été payées «à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable . . . pour subvenir aux besoins du bénéficiaire»?

Pour les raisons qui suivent, j'en arrive à la conclusion que ces sommes ont été payées «à titre . . . [d']allocation payable . . . pour subvenir aux besoins du bénéficiaire». Il ne me paraît donc pas nécessaire de m'arrêter à l'autre question que les parties ont aussi pleinement débattue savoir: ces sommes ont-elles été payées à titre de pension alimentaire?

IV—La décision de la Division de première instance

L'appellant a interjeté appel des cotisations du Ministre à la Division de première instance de la Cour fédérale. Le juge Walsh a maintenu l'appel

amounts in question were allowances within the meaning of s. 60(b) of the *Income Tax Act*, as defined by Pratte J. of the Federal Court of Appeal in *The Queen v. Pascoe*, [1976] 1 F.C. 372. At pages 252-53, Walsh J. wrote:

The legal issue is one which has frequently been before the Court and unless this case can be distinguished on the facts the decision must go against plaintiff on the basis of the findings of the Court of Appeal in the case of *The Queen v. Pascoe*. In that case the defendant taxpayer had paid certain sums of money to his ex-wife toward educational and medical expenses of their children pursuant to a separation agreement and subsequent decree nisi which payments were disallowed by the Minister on the basis that they were not allowances because they were not fixed amounts payable on a periodic basis. In rendering the judgment of the Court of Appeal Pratte J. stated at page 374:

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.

Walsh J. distinguished the circumstances of the case at bar from those of *Pascoe* and concluded that the amounts involved here were predetermined and at the complete disposition of the recipient, without the latter having to account for them to anyone.

On the first point, which is not in dispute, he properly held that the fact that these amounts were subject to slight variations did not mean that they were not predetermined. At page 256, he wrote:

Certainly in the present case it was intended that the payments were to be used by the former wife to make the monthly payments on the two mortgages and to pay the school and municipal taxes. The fact that they were subject to some slight variations foreseen by the judgment due to variable tax rates does not in my view prevent them from being considered as predetermined sums of money within the meaning of the *Pascoe* case.

au motif que les sommes en question constituent des allocations au sens de l'al. 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* telles que définies par le juge Pratte de la Cour d'appel fédérale dans *La Reine c. Pascoe*, [1976] 1 C.F. 372. Aux pages 252 et 253, le juge Walsh écrit:

Le litige juridique en l'espèce en est un dont la Cour a fréquemment été saisie et, à moins que les faits n'autorisent un *distinguo*, le demandeur ne peut avoir gain de cause vu l'arrêt de la Cour d'appel dans l'affaire *La Reine c. Pascoe*. Le contribuable défendeur avait dans cette espèce versé certaines sommes à son ex-épouse pour les frais médicaux et de scolarité de leurs enfants conformément à une convention de séparation puis d'un jugement, révocable, de divorce, paiements que rejeta le Ministre parce qu'ils ne constituaient pas des aliments, n'étant pas des versements fixes, payables à intervalles réguliers. En prononçant l'arrêt de la Cour d'appel, le juge Pratte dit, à la page 374:

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.

Le juge Walsh distingue les circonstances de la présente affaire de celles de l'arrêt *Pascoe* et conclut que les sommes d'argent en l'espèce étaient déterminées à l'avance et que la bénéficiaire en avait la libre disposition, sans comptes à rendre à personne.

Sur le premier point, qui n'est pas contesté, il tient à juste titre que le fait que ces sommes d'argent aient été sujettes à de légères variations ne peut empêcher qu'elles soient considérées comme déterminées à l'avance. Il écrit à la p. 256:

Certainement voulait-on en l'espèce que l'ex-épouse emploie les paiements à acquitter les mensualités des deux hypothèques et des charges scolaires et municipales. Le fait qu'ils aient fait l'objet de légères variations, qu'avait prévues le jugement, en conséquence des taux variables de taxation, n'empêche pas de les considérer comme des montants d'argent préétablis aux termes de l'arrêt *Pascoe*. Toute somme accordée à titre d'aliment

Any amount awarded as alimony can of course be eventually varied if the needs of the recipient or the ability to pay of the donor change with the passage of time. Children come of age and become independent and the ex-wife may secure employment and no longer need as much allowance, or conversely the former husband may suffer financial reverses of [*sic*] diminution in earnings making it impossible for him to continue the payments awarded by the agreement or judgment. These payments can then be varied by order of the Court. The fact that this can take place does not prevent them from being considered as fixed predetermined payments for the taxation years in question during which the payments were made pursuant to the divorce order. The fact that in due course, therefore, one hypothec has been repaid and the other nearly repaid does not affect the situation in the taxation years 1974, 1975 and 1976 which are before the Court but merely gave the former husband the right to have judgment revised so as to free him from these payments or to reduce them to the amount required to cover taxes only. Similarly, as was argued, there was nothing to prevent the wife from selling the house which became her property following the dissolution of the community. In that event also presumably the husband could properly have sought a judgment from the Court to be relieved of the said portion of the alimony payment.

On the second point, he came to the following conclusions, at pp. 257-58:

The fact that in determining the amount of the payment it was necessary to calculate what monthly payments would be required for the mortgage payments and taxes on the property, which it must be emphasized is now solely her property, appears to me to indicate that the sums paid were at her complete disposition even if it were assumed that she would use them to satisfy the obligations which they were designed to cover and thereby relieve the ex-husband of personal claims against him for them.

V—Federal Court of Appeal Judgment

The Federal Court of Appeal judgment was published *sub nom. The Queen v. Gagnon*, [1982] 2 F.C. 255. It was a unanimous judgment reversing the judgment of the Trial Division and disallowing the deductions claimed by the taxpayer on the ground, *inter alia*, that the amounts in question were not allowances within the meaning of s. 60(b) of the *Income Tax Act*, as defined in *Pascoe*, *supra*. At page 257, the judgment cited the definition of "allowance" given in *Pascoe*; it went on:

peut, bien entendu, être éventuellement modifiée en fonction des besoins du créancier alimentaire ou de la capacité de payer du débiteur, lesquels peuvent changer avec le temps. Les enfants finissent par atteindre l'âge de la majorité et par devenir indépendants, l'ex-épouse peut trouver un emploi et n'avoir plus besoin d'une pension aussi considérable ou, à l'inverse, le mari peut subir des revers financiers, ou une diminution de revenu, qui l'empêcheront de continuer les paiements prévus par l'accord ou le jugement. Ils peuvent alors être modifiés par ordonnance judiciaire. Que cela puisse avoir lieu n'interdit pas de les considérer comme fixes et préétablis pour les années d'imposition en cause et durant lesquelles ils ont été faits, en exécution de l'ordonnance de divorce. Le fait qu'à échéance donc l'une des hypothèques ait été remboursée, et l'autre presque, est sans conséquence pour les années d'imposition 1974, 1975 et 1976 en cause devant la Cour et ne donne à l'ex-mari que le droit de demander la révision du jugement pour n'avoir plus à effectuer ces paiements ou pour les faire réduire au montant des charges seulement. De même, comme on l'a soutenu, rien n'empêchait la femme de vendre la maison devenue sienne par la dissolution de la communauté. Dans un tel cas aussi, présumément, le mari aurait pu demander que la Cour le libère de ladite portion de l'aliment.

Sur le second point, il arrive aux conclusions suivantes, aux pp. 257 et 258:

Le fait qu'en fixant le montant du paiement il ait fallu calculer les montants nécessaires au paiement des hypothèques et des charges grevant l'immeuble, lequel, il faut le souligner, appartient maintenant à la femme seule, me paraît indiquer que les sommes versées ont été mises à son entière disposition même si on présume qu'elle les emploiera au paiement des obligations qu'elles devaient servir à acquitter, libérant par là l'ex-époux des créances dont il est personnellement débiteur.

h V—L'arrêt de la Cour d'appel fédérale

L'arrêt de la Cour d'appel fédérale a été publié *sub nom. La Reine c. Gagnon*, [1982] 2 C.F. 255. C'est un arrêt unanime qui infirme la décision de la Division de première instance et rejette les déductions réclamées par le contribuable au motif, entre autres, que les sommes en question n'étaient pas des allocations au sens de l'art. 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* telles que définies dans l'arrêt *Pascoe*, précité. À la page 257, l'arrêt cite la définition du terme "allocation" donnée dans l'arrêt *Pascoe*, il poursuit:

In the case at bar the Trial Judge held that payment of the sums in question constituted payment of an allowance within the meaning of *Pascoe*, because he was of the view that the sums were at the complete disposition of respondent's former spouse, who was not required to account for them. I cannot share this view. In my opinion respondent's former spouse was entitled to these payments of \$360 only if she paid the sums owing under the deeds of hypothec registered against her property. This was consequently not an allowance within the meaning of *Pascoe*.

Pascoe has been applied and followed, but not without misgivings.

In *Roper v. Minister of National Revenue*, 77 DTC 5408, the appellant was claiming to deduct payments made pursuant to a judgment which ordered him to provide for the maintenance of a temporary residence and for the school fees of his children. Marceau J. referred to *Pascoe*, and wrote at p. 5411:

While it may appear at first sight that the interpretation of the Court of Appeal is somewhat narrow, it is in keeping with the basic principle that, taxation being the rule, an exemption is an exception which must be strictly construed, and, in any case, it is binding upon me. It follows that the only question I am called upon to answer here is simply whether the payments made by the husband-appellant to various creditors as aforesaid qualify as "allowances" in the meaning of the relevant provisions of the Act according to the test laid down by Pratte, J. It is obvious that they do not.

A similar problem arose in *The Queen v. Fisch*, 78 DTC 6332. At page 6335, Collier J. wrote:

The educational costs paid by the defendant in this suit were a limited predetermined sum of money to enable the mother to meet the school fees. The monies paid were channelled and restricted to that particular purpose. But the sum was not at the former wife's complete discretion as to how the money was to be applied by her. It was, in substance, a reimbursement of expenses incurred by the wife in the educating of the children. The payment is not within the *Pascoe* guidelines.

I allow the appeal with some regret. The agreement in question was drawn long before the restrictions on paragraph 60(b) imposed by the *Pascoe* case were known. If the defendant had agreed merely to pay to the wife a

En l'espèce, le premier juge a jugé que le versement des sommes dont il s'agit constituait le paiement d'une allocation au sens de l'arrêt *Pascoe*, parce qu'il a considéré que l'ancienne épouse de l'intimé en avait la libre disposition sans aucune obligation de rendre compte. Je ne puis partager cet avis. A mon sens, l'ancienne épouse de l'intimé n'avait droit à ces versements de \$360 que si elle payait les sommes dues en vertu des actes d'obligations hypothécaires enregistrés contre sa propriété. Il ne s'agissait pas, à cause de cela, d'une allocation au sens de l'arrêt *Pascoe*.

L'arrêt *Pascoe* a été appliqué et suivi, mais non sans réticence.

Dans *Roper v. Minister of National Revenue*, 77 DTC 5408, l'appelant réclamait la déduction de paiements effectués pour donner suite à un jugement lui ordonnant de pourvoir à l'entretien d'un domicile provisoire ainsi qu'aux frais scolaires des enfants. Le juge Marceau réfère à l'arrêt *Pascoe* et il écrit à la p. 5411:

Bien qu'à première vue, cette interprétation de la Cour d'appel puisse paraître étroite, elle est en accord avec le principe fondamental selon lequel l'imposition étant la règle, une exemption est une exception qu'il faut interpréter strictement et, quoi qu'il en soit, je suis lié par cette décision. Il s'ensuit que la seule question qu'il me faut résoudre en l'espèce est de savoir si les paiements que l'époux appellant a faits à divers créanciers comme on l'a dit plus haut peuvent être considérés, selon le critère exposé par le juge Pratte, comme étant des «allocations» au sens des dispositions pertinentes de la Loi. Ce n'est évidemment pas le cas.

Un problème analogue se posait dans *The Queen v. Fisch*, 78 DTC 6332. Voici ce qu'écrit le juge Collier à la p. 6335:

En l'espèce, les dépenses relatives à l'éducation acquittées par le défendeur constituent une somme limitée, déterminée à l'avance en vue de permettre à la mère de payer les frais de scolarité. Les fonds ont été groupés et limités à cette fin particulière, mais l'ex-épouse n'a pas reçu toute latitude pour en disposer. Il s'agit en fait du remboursement des dépenses que la femme a encourues pour l'éducation des enfants. Ce paiement n'entre pas dans le cadre des directives du jugement *Pascoe*.

J'accueille l'appel avec un certain regret. L'acte en question a été dressé longtemps avant que soient connues les restrictions imposées par le jugement *Pascoe* à l'alinéa 60b). Si le défendeur s'était simplement engagé

fixed sum larger than the bi-monthly amount of \$533.34, (based on an arbitrary estimate of education costs), there would have been no tax difficulty. In this case, the evidence shows the defendant's former wife has, sadly, a history of emotional and psychiatric disorders. It was because of fear of financial irresponsibility by her, that the father's desire to see the children properly attended to and educated at the private school, that the educational costs were handled in this special way.

See also *Attorney General of Canada v. Weaver*, [1976] 1 F.C. 423, and *The Queen v. Bryce*, [1982] 2 F.C. 581, at p. 587.

Appellant submitted that the definition of "allowance" in *Pascoe* is unduly limiting and should be revised. I think he is right.

VI—Definition of "allowance"

According to the definition in *Pascoe*, for a sum of money to be regarded as an "allowance" it must meet three conditions: (1) the amount must be limited and predetermined; (2) the amount must be paid to enable the recipient to discharge a certain type of expense; (3) the amount must be at the complete disposition of the recipient, who is not required to account for it to anyone.

The first two conditions may be understood by inference from s. 60(b) of the *Income Tax Act*. The amount must be limited and predetermined in accordance with the judgment, order or written agreement setting it. It must be paid to enable the recipient to discharge a certain type of expense, namely an expense incurred for the maintenance of the recipient.

But what is the reason for the *Pascoe* judgment imposing the third condition, which clearly cannot be inferred from s. 60(b)?

An indication of the solution was given by counsel for the respondent who referred in his factum not to s. 60(b) but to s. 56(1)(b), and argued that a taxpayer — the former wife of appellant in the case at bar — could not be taxed on earnings which were not at her complete disposition, in

à payer à son ex-épouse une somme fixe supérieure au montant bimensuel de \$533.34 (basée sur une estimation arbitraire des dépenses relatives à l'éducation), il n'y aurait eu aucun problème fiscal. En l'espèce, il ressort de la preuve que l'ex-épouse du défendeur a souffert de désordres émotifs et psychiatriques, ce qui est fort triste, d'où la crainte qu'elle fasse preuve d'irresponsabilité en matière financière et aussi le désir du père de voir les enfants élevés et instruits dans une école privée. Cela explique les dispositions particulières prises en matière de dépenses.

Voir également *Procureur général du Canada c. Weaver*, [1976] 1 C.F. 423, et *La Reine c. Bryce*, [1982] 2 C.F. 581 à la p. 587.

L'appellant soutient que la définition du terme «allocation» dans l'arrêt *Pascoe* est indûment restrictive et devrait être révisée. Je pense qu'il a raison.

VI—La définition du terme «allocation»

Selon la définition de l'arrêt *Pascoe*, il faut, pour que l'on puisse qualifier une somme d'argent d'«allocation», qu'elle satisfasse à trois conditions: (1) la somme doit être limitée et déterminée à l'avance; (2) la somme doit être versée afin de permettre à celui qui la reçoit de faire face à un certain type de dépenses; (3) cette somme doit être à l'entière disposition de celui qui la touche sans qu'il ait de comptes à rendre à personne.

On s'explique les deux premières conditions qui s'infèrent de l'al. 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La somme doit être limitée et déterminée à l'avance en conformité de l'arrêt, de l'ordonnance, du jugement ou de l'accord écrit qui la fixe. La somme doit être versée afin de permettre à celui qui la reçoit de faire face à un certain type de dépenses savoir, les dépenses encourues pour subvenir aux besoins du bénéficiaire.

Mais pour quelle raison la définition de l'arrêt *Pascoe* impose-t-elle la troisième condition qui, elle, ne s'infère clairement pas de l'al. 60b)?

C'est le procureur de l'intimée qui nous met sur la piste en référant dans son mémoire, non pas à l'al. 60b) mais à l'al. 56(1)b), et en plaçant qu'un contribuable—en l'occurrence l'ex-épouse de l'appelant—ne saurait être taxé sur des gains dont il n'a l'entière disposition en conformité du jugement

accordance with *Kenneth B.S. Robertson Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1944] Ex. C.R. 170.

It may thus be assumed that by adding this third condition to the definition of an allowance, the Federal Court of Appeal sought to avoid an anomaly which would result from an amount being deductible for the person paying it, pursuant to s. 60(b) of the *Income Tax Act*, and not being taxable to the recipient pursuant to s. 56(1)(b), in view of the rule applied in *Robertson*, to which I will return.

It is important to specify what is meant in requiring that, to be an allowance, an amount must be "at the complete disposition of the recipient".

According to *Pascoe*, this condition means that the recipient must be able to apply this amount to certain types of expense, but at her discretion and without being required to account for it.

However, the condition could also mean that the recipient must be able to dispose of the amount completely, and that, provided she benefits from it, it is not relevant that she has to account for it and that she cannot apply it to certain types of expense at her complete discretion.

It seems to me, with respect, that the second interpretation is the correct one, in light of the earlier decisions which *Pascoe* appears to have misinterpreted.

What matters is not the way in which a taxpayer may dispose of, or be required to dispose of, the amounts he receives, but rather the fact of whether he can dispose of them or not.

In *Robertson, supra*, Thorson P. of the Exchequer Court, had to decide whether certain amounts received on deposit constituted income. At pages 182-83 he wrote:

... the question remains whether all of the amounts received by the appellant during any year were received as income or became such during the year. Did such amounts have, at the time of their receipt, or acquire, during the year of the receipt, the quality of income, to use the phrase of Mr. Justice Brandeis in *Brown v. Helvering* (1934), 291 U.S. 193. In my judgment, the

Kenneth B.S. Robertson Ltd. v. Minister of National Revenue, [1944] R.C. de l'É. 170.

a Il y a donc lieu de penser qu'en ajoutant cette troisième condition à la définition d'une allocation, la Cour d'appel fédérale a voulu éviter une anomalie selon laquelle une somme serait déductible pour celui qui la paie, en vertu de l'al. 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, sans être imposable pour le bénéficiaire en vertu de l'al. 56(1)b), vu le critère retenu dans l'affaire *Robertson* sur lequel je reviendrai.

c Il importe de préciser ce que l'on veut dire lorsque l'on exige que, pour constituer une allocation, une somme soit «à l'entière disposition du bénéficiaire».

d Selon l'arrêt *Pascoe*, cette condition signifie que le bénéficiaire doit pouvoir affecter cette somme à certains types de dépenses mais à sa discrétion et sans avoir à en rendre compte.

e Cependant, cette condition peut aussi signifier que le bénéficiaire doit pouvoir disposer complètement de cette somme et que, pour autant qu'il en profite, il n'est pas pertinent qu'il ait à en rendre compte et qu'il ne puisse l'affecter à certains types f de dépenses à son entière discrétion.

g Il me paraît, soit dit avec égards, que c'est la deuxième interprétation qui est la bonne, selon la jurisprudence que l'arrêt *Pascoe* semble avoir erronément interprétée.

h Ce qui importe, ce n'est pas la manière dont un contribuable peut disposer ou être obligé de disposer des sommes qu'il reçoit mais bien plutôt le fait qu'il puisse en disposer ou non.

Dans l'affaire *Robertson*, précité, le juge Thorson, Président de la Cour de l'Échiquier, avait à décider si certains montants reçus en dépôt constituaient un revenu. Aux pages 182 et 183 il écrit:

i [TRADUCTION] ... il reste la question de savoir si tous les montants reçus par l'appelante pendant une année ont été reçus à titre de revenus ou le sont devenus au cours de l'année. Ces montants avaient-ils, au moment où ils ont été reçus, ou ont-ils acquis au cours de l'année de réception la qualité de revenus, pour utiliser l'expression du juge Brandeis dans *Brown v. Helvering* (1934),

language used by him, to which I have already referred, lays down an important test as to whether an amount received by a taxpayer has the quality of income. Is his right to it absolute and under no restriction, contractual or otherwise, as to its disposition, use or enjoyment?

The Federal Court of Appeal apparently found in *Robertson* the third aspect of what in its opinion constitutes an allowance; but if that is so, I consider that it misinterpreted the judgment in that case. What Thorson P. meant by "restriction" in the rule which he adopted was not a restriction as to the way in which an amount is disposed of, but a restriction as to the very right to dispose of it, a restriction which has the result that a taxpayer derives no benefit from it at all. This is indicated by what he wrote at p. 183:

To put it in another way, can an amount in a taxpayer's hands be regarded as an item of profit or gain from his business, as long as he holds it subject to specific and unfulfilled conditions and his right to retain it and apply it to his own use has not yet accrued, and may never accrue?

(Emphasis added.)

See also *Sura v. Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. 65.

In *Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193 (1934), Brandeis J. had to decide whether commissions, which were potentially subject to partial reimbursement if insurance policies were cancelled, constituted income for the agent in the year in which he received them. At page 199 he wrote:

But the mere fact that some portion of it might have to be refunded in some future year in the event of cancellation or reinsurance did not affect its quality as income. Compare *American National Co. v. United States*, 274 U.S. 99. When received, the general agent's right to it was absolute. It was under no restriction, contractual or otherwise, as to its disposition, use or enjoyment.

Here again, in view of the facts in *Brown v. Helvering*, it seems clear that in formulating a rule to determine what is in the nature of income,

291 U.S. 193? À mon avis, l'expression qu'il a utilisée et que j'ai déjà mentionnée, établit un critère important pour déterminer si le montant reçu par un contribuable a la qualité de revenu. Son droit au paiement, d'en faire usage ou d'en jouir est-il absolu, libre de toute restriction contractuelle ou autre quant à sa disposition, son usage ou sa jouissance?

C'est dans l'affaire *Robertson*, apparemment, que la Cour d'appel fédérale a trouvé le troisième élément de ce qui, selon elle, constitue une allocation. Mais, si tel est le cas, je suis d'avis qu'elle interprète erronément le jugement rendu dans cette affaire-là. Ce que le juge Thorson entend par «restriction» dans le critère qu'il adopte, ce n'est pas une restriction quant à la manière de disposer d'une somme, mais une restriction quant au droit même d'en disposer, restriction d'où il résulte que le contribuable n'en tire aucun bénéfice. Ce qu'il écrit à la p. 183 le démontre:

[TRADUCTION] Autrement dit, est-il possible de considérer une somme confiée à un contribuable comme un bénéfice ou un gain tiré de son entreprise durant toute la période où il garde cette somme sous réserve de conditions précises et non remplies et où le droit de la garder et d'en faire usage ne lui est pas encore dévolu et peut ne jamais lui être dévolu?

(C'est moi qui souligne.)

Voir également *Sura v. Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. 65.

Dans *Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193 (1934), le juge Brandeis avait à décider si des commissions, potentiellement sujettes à des remboursements partiels advenant l'annulation de polices d'assurance, constituaient un revenu pour le courtier dans l'année durant laquelle il les avait reçues. À la p. 199 il écrit:

[TRADUCTION] Toutefois, le simple fait qu'une certaine partie de celle-ci puisse devoir être remboursée ultérieurement dans le cas d'une annulation ou d'une nouvelle assurance n'a pas eu d'effet sur sa qualité de revenu. Comparer avec l'arrêt *American National Co. v. United States*, 274 U.S. 99. Au moment où l'agent général l'a reçue, le droit qu'il détenait à son égard était absolu. Il pouvait en disposer, en faire usage ou en jouir de façon absolue, sans aucune restriction contractuelle ou autre.

Ici encore, compte tenu des faits de l'affaire *Brown v. Helvering*, il semble bien qu'en élaborant un critère permettant de déterminer ce qui est de

Brandeis J. referred to restrictions on the very right to dispose of an amount, not to restrictions on the way in which it is used.

What confirms my view is the restatement of this rule in *Rutkin v. United States*, 343 U.S. 130 (1952), affirmed in *James v. United States*, 366 U.S. 213 (1961), in which Warren C.J., at p. 219, cites the restatement in *Rutkin*, at p. 137:

A gain "constitutes taxable income when its recipient has such control over it that, as a practical matter, he derives readily realizable economic value from it."

This restatement of the rule for determining what constitutes taxable income emphasizes the benefit the taxpayer derives from income, whatever the way in which it is derived.

In *The Queen v. Poynton*, 72 DTC 6329, Evans J.A., rendering the unanimous judgment of the Ontario Court of Appeal, specifically adopted the *ratio* in *James*, and at p. 6335 suggested additional guidelines for determining whether an amount received by a taxpayer is in the nature of income:

... the manner of receipt, the control over it, the liabilities and restrictions attaching to it, the use made of it by the holder, the person to whom the benefits accrue. These are but some of the circumstances to be weighed.

Seen in this context, the third condition imposed by *Pascoe* must be corrected: for an amount to be an allowance within the meaning of s. 60(b) of the *Income Tax Act*, the recipient must be able to dispose of it completely for his own benefit, regardless of the restrictions imposed on him as to the way in which he disposes of it and benefits from it.

To return to the circumstances of the case at bar, there is no doubt that the recipient of the amounts in question, appellant's former wife, could dispose of them completely, and that she derived from them what Burton J. called in *Rutkin*, at p. 137, a "readily realizable economic value". The duty which she had to apply these amounts to particular purposes does not affect the benefit she

la nature d'un revenu, le juge Brandeis réfère à des restrictions au droit même de disposer d'une somme, et non pas à des restrictions sur la manière d'en jouir.

^a Ce qui me confirme dans cette opinion, c'est la reformulation de ce critère dans *Rutkin v. United States*, 343 U.S. 130 (1952), confirmée dans *James v. United States*, 366 U.S. 213 (1961), où le juge en chef Warren, à la p. 219, cite la reformulation de l'arrêt *Rutkin*, à la p. 137:

^b [TRADUCTION] Un gain «constitue un revenu imposable lorsque celui qui le reçoit a un tel contrôle sur celui-ci que, en pratique, il en retire immédiatement une valeur économique facilement réalisable».

^c Cette reformulation du critère permettant de déterminer ce qui constitue un revenu imposable met l'accent sur le bénéfice que le contribuable retire d'un gain, quelle que soit la manière dont il le retire.

^d Dans *The Queen v. Poynton*, 72 DTC 6329, le juge Evans qui rend le jugement unanime de la Cour d'appel de l'Ontario adopte spécifiquement la *ratio* de l'arrêt *James* et, à la p. 6335, suggère des critères additionnels permettant de déterminer si une somme reçue par un contribuable est de la nature d'un revenu:

^e [TRADUCTION] ... la manière dont elle est reçue, le contrôle sur celle-ci, les obligations et les restrictions qui s'y rattachent, l'usage qu'en fait le détenteur, la personne qui retire les bénéfices. Voilà certaines des circonstances dont on doit tenir compte.

^f Vue dans ce contexte, la troisième condition imposée par l'arrêt *Pascoe* doit être corrigée: pour qu'une somme constitue une allocation, au sens de l'al. 60b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il faut que le bénéficiaire puisse en disposer complètement à son profit, abstraction faite des restrictions qui lui sont imposées quant à la manière d'en disposer et d'en profiter.

^g Pour revenir aux circonstances de l'espèce, il ne fait pas de doute que la récipiendaire des sommes en question, l'ex-épouse de l'appelant, pouvait en disposer complètement et qu'elle en retirait ce que le juge Burton appelle, dans l'arrêt *Rutkin*, à la p. 137, une [TRADUCTION] «valeur économique facilement réalisable». L'obligation où elle se trouvait d'affecter ces sommes à des fins particulières n'af-

derived from them. These amounts are in the nature of income for her, and qualify as "allowances" within the meaning of both ss. 60(b) and 56(1)(b) of the *Income Tax Act*.

This conclusion has the advantage of avoiding the artificial distinction referred to by Collier J. in *Fisch*, at p. 6335:

If the defendant had agreed merely to pay to the wife a fixed sum larger than the bi-monthly amount ... there would have been no tax difficulty.

Respondent objected that the amounts in question, or at least a part of them, are not allowances since, in paying them, appellant was discharging a personal obligation which he had undertaken toward the hypothecary creditor. In my opinion, this does not in any way alter the fact that the amounts were also paid pursuant to a divorce decree, as required by s. 60(b). In another case, *Minister of National Revenue v. Hastie*, [1974] 1 F.C. 117, Walsh J. refuted the same objection, at pp. 128-29, when he wrote that the repayment of this personal debt was:

... strictly incidental to the fact that by making these payments ... he was maintaining a home for his wife and children commensurate with their standard of living.

VII—Amendment of *Income Tax Act*

Before concluding, it should be noted that after this appeal was heard by this Court the *Income Tax Act* was amended by 1984 (Can.), c. 45, s. 20. As a result of these amendments, amounts like the ones at issue in the case at bar are, on certain conditions and up to certain maximum figures, deemed to be paid and received as allowances payable on a periodic basis.

VIII—Conclusions

The appeal is allowed, the judgment of the Federal Court of Appeal is set aside and the judgment of the Federal Court Trial Division is restored, with costs in all courts.

Appeal allowed with costs.

fecte pas le profit qu'elle en retirait. Ces sommes sont pour elle de la nature d'un revenu et se qualifient comme «allocations» tant au sens de l'al. 60(b) que de l'al. 56(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Cette conclusion comporte l'avantage d'éviter la distinction artificielle à laquelle le juge Collier fait allusion dans *Fisch*, à la p. 6335:

Si le défendeur s'était simplement engagé à payer à son ex-épouse une somme fixe supérieure au montant bimensuel ... il n'y aurait eu aucun problème fiscal.

L'intimée objecte que les sommes en question, ou du moins une partie d'entre elles, ne constituent pas des allocations puisqu'en les payant, l'appelant s'acquittait d'une obligation personnelle qu'il avait contractée envers le créancier hypothécaire. Cette circonstance, à mon avis, ne change rien au fait que ces sommes étaient également payées en vertu d'un jugement de divorce, comme le prévoit l'al. 60(b). Dans une autre affaire, *Ministre du Revenu national c. Hastie*, [1974] 1 C.F. 117, le juge Walsh réfute la même objection, aux pp. 128 et 129, lorsqu'il écrit que le remboursement de cette dette personnelle était:

... tout à fait accessoire au fait qu'en effectuant ces versements ... il entretenait un domicile conforme au niveau de vie de sa femme et de ses enfants.

VII—Modification de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

Avant de conclure, il y a lieu de noter qu'après l'audition de ce pourvoi par cette Cour, la *Loi de l'impôt sur le revenu* a été modifiée par 1984 (Can.), chap. 45, art. 20. Selon ces modifications, des sommes comme celles dont il est question en l'espèce sont, à certaines conditions et jusqu'à concurrence de certains montants, réputées être payées et reçues à titre d'allocations payables périodiquement.

VIII—Conclusions

Le pourvoi est accueilli, l'arrêt de la Cour d'appel fédérale est infirmé et la décision de la Division de première instance de la Cour fédérale est rétablie, avec dépens dans toutes les cours.

Pourvoi accueilli avec dépens.

*Solicitors for the appellant: Sirois, Blanchard,
Beaudet, Watters & Lamontagne, Québec.*

*Procureurs de l'appellant: Sirois, Blanchard,
Beaudet, Watters & Lamontagne, Québec.*

*Solicitor for the respondent: Roger Tassé,
Ottawa.*

Procureur de l'intimée: Roger Tassé, Ottawa.