

The Minister of National Revenue *Appellant*;

and

F. David Malloch Memorial Foundation

Respondent.

1969: June 17; 1970: June 29.

Present: Martland, Ritchie, Hall, Spence and Pigeon JJ.

ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT
OF CANADA

Taxation—Estate tax—Gift of residue to charitable organization—Aggregate taxable value—Computation of deduction—Payment of estate tax and succession duties—“Minus paragraph”—“Successive approximations”—Estate Tax Act, 1958 (Can.), c. 29, ss. 7(1)(d), 18(1)—Devolution of Estates Act, R.S.O. 1960, c. 106, s. 5.

In her will, the testatrix expressed the intention “that all . . . debts, expenses, duties and taxes shall be paid out of my general estate so that all benefits and dispositions given or made by me . . . shall be free and clear therefrom”. The will then directed the payment of a number of legacies and “to pay and transfer all the rest and residue of my estate” to the respondent, a charitable organization. In assessing the estate tax, the Minister proceeded on the assumption that the will gave the residue to the foundation, charged with the burden of payment of the estate tax, and, in computing the aggregate taxable value of the property passing, adopted the method of “successive approximations” as in his view the deduction was subject to the last paragraph, or “minus paragraph”, of s. 7(1)(d) of the *Estate Tax Act*. The Exchequer Court allowed the appeal from the assessment. The Minister appealed to this Court.

Held: The appeal should be allowed.

The gift to the foundation was a gift of the true residue. It was an absolute and indefeasible gift to a charitable organization and the provisions of the will, together with the applicable provisions of the *Estate Tax Act* and the *Devolution of Estates Act*, constituted a direction to pay the estate duty out of the residue which was given to the charitable foundation. The provisions of the “minus paragraph” of s. 7(1)(d) of the Act were therefore applicable for the purpose of computing the aggregate taxable value

Le Ministre du Revenu National *Appelant*;

et

F. David Malloch Memorial Foundation

Intimée.

1969: le 17 juin; 1970: le 29 juin.

Présents: Les Juges Martland, Ritchie, Hall, Spence et Pigeon.

EN APPEL DE LA COUR DE L'ÉCHIQUIER
DU CANADA

Revenu—Impôt successoral—Donation du résidu à une organisation de charité—Valeur globale imposable—Calcul des déductions—Paiement de l'impôt sur les biens transmis par décès et des droits successoraux—Alinéa appelé «l'exemption»—«Approximations successives»—Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, 1958 (Can.), c. 29, art. 7(1)(d), 18(1)—Devolution of Estates Act, R.S.O. 1960, c. 106, art. 5.

La testatrice a exprimé le désir dans son testament «que toutes . . . dettes, tous . . . frais, droits et impôts soient payés sur la masse de mes biens afin que tous les avantages et dispositions que j'ai donnés ou faits . . . en soient francs et quittes». Le testament ordonne ensuite de payer un certain nombre de legs et «de payer et transporter tout le reste et résidu de ma succession» à l'intimée, une organisation de charité. Dans le calcul de l'impôt sur les biens transmis par décès, le Ministre a présumé que le testament donnait le résidu à la fondation, à charge du paiement de l'impôt sur les biens transmis par décès. Aux fins du calcul de la valeur globale imposable des biens transmis, il a adopté la méthode des «approximations successives» puisque dans son opinion la déduction était sujette au dernier alinéa, ou alinéa appelé «l'exemption», du sous-par. (d) du par. (1) de l'art. 7 de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*. La Cour de l'Échiquier a accueilli l'appel de la cotisation. Le Ministre en appela à cette Cour.

Arrêt: L'appel doit être accueilli.

La donation faite à la fondation est une donation du véritable résidu. Elle est une donation absolue et irrévocable faite à une organisation de charité et les dispositions du testament, de même que les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* et de *The Devolution of Estates Act*, constituent un ordre de payer les droits successoraux sur le résidu qui est donné à la fondation de bienfaisance. Les dispositions de «l'exemption», sous-par. (d) du par. (1) de l'art. 7 de la Loi,

of the property passing, and the proper method of determining the amount of estate tax to be subtracted in accordance with those provisions was the method of "successive approximations".

APPEAL from a judgment of Gibson J. of the Exchequer Court of Canada¹, in an estate tax matter. Appeal allowed.

G. W. Ainslie, Q.C., and *I. Pitfield*, for the appellant.

Everett Bristol, Q.C., for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

RITCHIE J.—This is an appeal from a judgment of the Exchequer Court of Canada¹ which had allowed an appeal from an assessment made by the Minister of National Revenue under the *Estate Tax Act*, 1958 (Can.), c. 29, whereby estate tax in the sum of \$59,592.04 was assessed in respect of the estate of Kate Daintry Malloch.

The question to be determined on this appeal is posed in the special case stated by consent of the parties in the following terms:

The question for the opinion of the Court is whether or not any part of any estate, legacy, succession or inheritance duties or any combination of such duties (including any tax payable under Part I of the *Estate Tax Act*) is, either by direction of or arrangement made or entered into by the deceased whether by her will or by contract or otherwise, or by any statute or law imposing such duties or relating to the administration of the estate of the deceased, payable out of the property comprised in the gift to the Appellant Foundation or payable by it as a condition of the making of such gift.

If this question is answered in the affirmative then, in my opinion, the last paragraph of s. 7(1)(d) of the *Estate Tax Act* (sometimes referred to as the "minus paragraph") is applicable for the purpose of computing the aggregate taxable value of the property passing, and the

s'appliquent aux fins du calcul de la valeur globale imposable des biens transmis, et la méthode correcte de déterminer le montant de l'impôt sur les biens transmis par décès à être soustrait en conformité de ces dispositions est la méthode des «approximations successives».

APPEL d'un jugement du Juge Gibson de la Cour de l'Échiquier du Canada¹, en matière d'impôt successoral. Appel accueilli.

G. W. Ainslie, c.r., et *I. Pitfield*, pour l'appelant.

Everett Bristol, c.r., pour l'intimée.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE RITCHIE—Ce pourvoi est à l'encontre d'un jugement de la Cour de l'Échiquier du Canada¹, qui a accueilli un appel d'une cotisation faite par le ministre du Revenu national en vertu de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, 1958 (Can.), c. 29, et établissant à \$59,592.04 l'impôt sur les biens transmis par le décès de Kate Daintry Malloch.

Dans ce pourvoi, il s'agit de répondre à la question que, de consentement mutuel, les parties ont formulée par voie d'exposé dans les termes suivants:

[TRADUCTION] La question soumise à l'avis de la Cour est si, une partie de quelques droits sur les successions, legs, héritages ou transmissions de biens ou une combinaison de tels droits (y compris un impôt payable aux termes de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*) est, sur l'ordre du *de cuius* ou en vertu d'un arrangement fait ou conclu par lui, par testament, contrat ou autrement, ou en vertu de quelque statut ou loi imposant de tels droits ou concernant l'administration de la succession du *de cuius*, payable sur les biens compris dans la donation faite à la fondation appelante ou payable par elle comme condition de cette donation.

Si la réponse à cette question est affirmative, alors, à mon avis, le dernier alinéa du sous-par. (d) du par. (1) de l'art. 7 de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* (alinéa parfois appelé «l'exemption») s'applique aux fins du calcul de la valeur globale imposable des biens trans-

¹ [1969] 1 Ex. C.R. 449, [1969] C.T.C. 12, 69 D.T.C. 5033.

¹ [1969] 1 R.C. de l'É. 449, [1969] C.T.C. 12, 69 D.T.C. 5033.

proper method of determining the amount of estate tax to be subtracted in accordance with those provisions is the method of "successive approximations" which was explained in the reasons for judgment of Mr. Justice Judson in the *Minister of National Revenue v. Bickle et al*² and which was adopted by the Minister in the present case.

In allowing the present appeal Mr. Justice Gibson would have answered the question in the negative and the effect of that answer is to reduce the assessment of estate tax from \$59,592.04 to \$50,057.32. It is the difference between these two figures which forms the subject matter of this appeal.

The respondent corporation, which is the residuary legatee of the estate of Kate Daintry Malloch, is a non-profit corporation without share capital and is duly qualified and registered as a Canadian charitable organization, all the resources of which have since its inception been invested to produce income all or a substantial part of which has been devoted to the making of gifts to other organizations in Canada constituted exclusively for charitable purposes and similarly qualified and registered.

The matter to be determined on this appeal resolves itself into the question as to whether the gift made to the respondent corporation is a gift of the residue of the estate and whether the tax payable under Part I of the *Estate Tax Act* is payable out of that gift, either by reason of the terms of the will or the provisions of any statute relating to the administration of the estate. In this regard it is first necessary to consider the relevant provisions of the will, Clause III of which reads as follows:

III I GIVE AND BEQUEATH to my said daughter, MARY DAINTRY COLE, my jewelry, furs and all other personal effects, and all articles of household use and ornament belonging to me for her own use or disposal as she may see fit.

Clause IV of the will is summarized in the stated case as follows:

IV I GIVE DEVISE AND BEQUEATH the remainder of my property and estate of every nature

² [1966] S.C.R. 479, [1966] C.T.C. 207, 66 D.T.C. 5179, 58 D.L.R. (2d) 194.

mis, et la méthode correcte de déterminer le montant de l'impôt sur les biens transmis par décès à soustraire en conformité de ces dispositions est celle des approximations successives, que M. le Juge Judson a expliquée dans ses motifs de jugement dans *Le ministre du Revenu national c. Bickle et autres*² et que le ministre a adoptée dans la présente affaire.

Accueillant l'appel de cette décision, M. le Juge Gibson a répondu négativement à la question, réponse qui a pour effet de réduire l'impôt cotisé sur les biens transmis par décès de \$59,592.04 à \$50,057.32. C'est la différence entre ces deux montants qui fait l'objet du pourvoi.

L'intimée, légataire à titre universel de la succession de Kate Daintry Malloch, est une «corporation» sans but lucratif et sans capital-actions; elle est dûment autorisée et enregistrée à titre d'organisation canadienne de charité et toutes ses ressources sont, depuis le début, investies pour produire un revenu qui, en totalité ou en grande partie, est consacré à faire des dons à d'autres organisations canadiennes constituées exclusivement à des fins charitables et pareillement autorisées et enregistrées.

La question à décider dans ce pourvoi se résume à celle de savoir si la donation faite à l'intimée est une donation du résidu de la succession et si l'impôt payable en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* est payable à même cette donation, soit par l'effet du testament ou par celui des dispositions d'une loi concernant l'administration de la succession. Sur ce point, il est d'abord nécessaire d'étudier les dispositions pertinentes du testament, dont la Clause III se lit ainsi:

[TRADUCTION] III JE DONNE ET LÈGUE à madite fille, MARY DAINTRY COLE, mes bijoux, fourrures et tous autres effets personnels ainsi que tous les meubles meublants et accessoires qui m'appartiennent pour qu'elle en jouisse personnellement ou en dispose comme bon lui semblera.

La Clause IV du testament est résumée dans l'exposé des faits comme suit:

[TRADUCTION] IV JE DONNE, CÈDE ET LÈGUE en fiducie le résidu de tous mes biens meubles et

² [1966] R.C.S. 479, [1966] C.T.C. 207, 66 D.T.C. 5179, 58 D.L.R. (2d) 194.

and kind and wheresoever situate to my Trustees upon the following trusts, namely:

(1) To pay my just debts, funeral and testamentary expenses and all succession duties, estate and inheritance taxes that may be payable in connection with any gift or benefit given by me to any persons either in my lifetime or by survivorship or by this, my Will or any codicil thereto, it being my intention that all such debts, expenses, duties and taxes shall be paid out of my general estate so that all benefits and dispositions given or made by me in my lifetime or by my Will shall be free and clear therefrom.

(2) As soon as possible after my death to pay the following legacies:

* * *

(3) (a) to pay to my daughter, Mary Daintry Cole, the sum of Three Hundred Thousand Dollars (\$300,000.) or, at her option, to transfer to her stocks and securities of equivalent value for the whole or part of same sum.

(4) To pay and transfer all the rest and residue of my estate to F. DAVID MALLOCH MEMORIAL FOUNDATION, a Corporation without share capital incorporated under the laws of Ontario, with the direction that the monies or property so given, or property substituted therefor, shall be held permanently by said Foundation and invested for the purpose of gaining or producing income to be used, applied or donated for such charitable and educational purposes as the Directors of the Foundation may from time to time determine.

The aggregate net value of the estate after debts was \$837,836.85. After deducting Ontario succession duties, the value of the residue to the charitable foundation, without taking estate tax into account, was \$418,416.11. The Minister of National Revenue, proceeding on the assumption that the will gave the residue to the foundation, charged with the burden of payment of the estate tax, assessed the tax at \$59,592.04.

Counsel on behalf of the Minister pointed out that the amount payable as tax is deemed to be a debt due to Her Majesty and incurred by the deceased immediately prior to her death, and in this regard reference was made to s. 18(1) of the *Estate Tax Act*, 1958 (Can.), c. 29, which provides that:

18. (1) Where any amount is payable as tax under this Part pursuant to section 13 by the execu-

immeubles, où qu'ils se trouvent, à mes fiduciaires aux fins suivantes, à savoir:

(1) De payer mes dettes, frais funéraires et testamentaires, tous droits successoraux et impôts sur les successions et transmissions de biens qui peuvent être payables relativement à tous dons ou avantages faits par moi à qui que ce soit de mon vivant ou par gain de survie, ou par mon présent testament ou un codicille, ma volonté étant que toutes ces dettes, tous ces frais, droits et impôts soient payés sur la masse de mes biens afin que tous les avantages et dispositions que j'ai donnés ou faits de mon vivant ou par ce testament en soient francs et quittes.

(2) Aussitôt que possible après ma mort, de payer les legs suivants:

* * *

(3) a) De payer à ma fille, Mary Daintry Cole, la somme de trois cent mille dollars (\$300,000) ou, à son choix, de lui transporter des titres et valeurs équivalents, soit en tout ou en partie.

(4) De payer et transporter tout le reste et résidu de ma succession à F. DAVID MALLOCH MEMORIAL FOUNDATION, une «corporation» sans capital-actions constituée en vertu des lois de l'Ontario, avec instructions de détenir à perpétuité les argents et les biens ainsi donnés ou les biens y substitués, et de les investir aux fins de gagner ou produire un revenu qui sera utilisé, appliqué ou donné à des fins charitables ou d'éducation comme les administrateurs de la fondation pourront le déterminer à l'occasion.

La valeur globale de la succession, après paiement des dettes, est de \$837,836.85. Déduction faite des droits successoraux de l'Ontario, la valeur du résidu qui revient à la fondation de bienfaisance, sans considérer l'impôt sur les biens transmis par décès, est de \$418,416.11. Présument que le testament donne le résidu à la fondation, à charge du paiement de l'impôt sur les biens transmis par décès, le ministre du Revenu national a cotisé cet impôt à \$59,592.04.

L'avocat représentant le ministre a fait remarquer que le montant payable à titre d'impôt est réputé une dette envers Sa Majesté contractée par le *de cuius* immédiatement avant son décès; et, à ce sujet, il s'est reporté au par. (1) de l'art. 18 de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, 1958 (Can.), c. 29, lequel article prévoit que:

18. (1) Lorsqu'un montant est payable à titre d'impôt selon la présente Partie, en vertu de l'article

tor of the estate of a deceased, that amount shall, for the purposes of any applicable statute or law relating to the administration of estates, be deemed to be a debt due to Her Majesty incurred by the deceased immediately prior to his death.

It was further contended on behalf of the Minister that the applicable statutory provision relating to the administration of this Ontario estate was s. 5 of the *Devolution of Estates Act*, R.S.O. 1960, c. 106, which provides:

5. Subject to section 37 of the Wills Act the real and personal property of a deceased person comprised in a residuary devise or bequest, except so far as a contrary intention appears from his will or any codicil thereto, is applicable rateably according to their respective values to the payment of his debts, funeral and testamentary expenses and the costs and expenses of administration.

The contention is that when the last two sections are read together, it becomes apparent that the amount payable under the *Estate Tax Act* is a debt of the estate which is payable out of residue, and with all respect for the views expressed by Mr. Justice Gibson, I am unable to reach any other conclusion from a consideration of the combined effect of the two statutory provisions.

In allowing this appeal, Mr. Justice Gibson appears to have adopted the view that the gift to the organization was not a gift of the residue of the estate, saying:

In my view, no part of the estate tax and succession duties were directed by the will of the deceased to be payable out of the property comprised in the gift to the Foundation but instead, it is only in the residue of the residue of this estate that the Foundation has any property interest.

This must mean that Mr. Justice Gibson considered that the testatrix had disposed of her main estate in Clause III by giving her "jewelry, furs and all other personal effects, and all articles of household use and ornament" to her daughter, and that the provisions of Clause IV, whereby she disposed of all her property, constituted a gift of the residue, and that when she directed her executors "To pay and transfer all the rest and residue" of her estate to the respondent founda-

13, par l'exécuteur testamentaire de la succession d'un *de cujus*, ce montant, aux fins de tout statut ou de toute loi applicable quant à l'administration des successions, est réputé une dette envers Sa Majesté et contractée par le *de cujus* immédiatement avant son décès.

De plus, on a prétendu au nom du ministre que, en ce qui concerne l'administration de cette succession de l'Ontario, la disposition législative applicable est l'art. 5 du *Devolution of Estates Act*, R.S.O. 1960, c. 106, qui prévoit:

[TRADUCTION] 5. Sous réserve de l'article 37 du *Wills Act*, les biens meubles et immeubles du *de cujus* compris dans une disposition ou un legs à titre universel, sauf dans la mesure où une intention contraire se manifeste dans son testament ou un codicille, sont chargés, proportionnellement à leur valeur respective, du paiement de ses dettes, frais funéraires et testamentaires, et dépenses d'administration.

On prétend que la juxtaposition des deux derniers articles cités fait voir que le montant payable en vertu de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* est une dette de la succession payable sur le résidu. Je ne puis en arriver à une autre conclusion après avoir bien considéré l'effet de la réunion de ces deux dispositions, en toute déférence pour l'opinion exprimée par M. le Juge Gibson.

En accueillant l'appel, il semble s'être rangé à l'avis que la donation faite à la fondation n'est pas une donation du résidu de la succession, disant:

[TRADUCTION] A mon avis, le testament du *de cujus* n'a pas ordonné qu'une partie de l'impôt sur les biens transmis par décès et des droits successoraux soit payable sur les biens compris dans la donation faite à la fondation, mais c'est plutôt seulement le résidu du résidu de cette succession qui a été attribué à la fondation.

Ceci doit signifier que M. le Juge Gibson a considéré que la testatrice a disposé de la plus grande partie de ses biens par la Clause III en donnant ses «bijoux, fourrures et tous autres effets personnels ainsi que tous les meubles meublants et accessoires» à sa fille et que les dispositions de la Clause IV par lesquelles elle donne tous ses biens constituent une donation du résidu et que, lorsqu'elle a enjoint à ses exécuteurs «de payer et de transporter tout le reste et résidu»

tion, she was disposing of the residue of the residue. I am unable to accept this reasoning and am of opinion that the gift to the foundation was a gift of the true residue.

Although Mr. Justice Gibson recognized the fact that estate taxes are deemed to be a debt of the estate under the provisions of the *Estate Tax Act*, he concluded that:

Nowhere in *The Devolution of Estates Act*, and particularly at section 2 or at section 5 is there a statutory imposition of such succession duties or estate tax, nor, further, any requirement that such duties and estate taxes be payable out of the property comprised in the gift to this Foundation.

This reasoning must be predicated on the learned judge's finding that the gift to the foundation was not "a residuary devise or bequest" because the provisions of s. 5 clearly state that such a devise or bequest is applicable to the payment of debts. As I am unable to accept the learned judge's premise, I cannot subscribe to his conclusion.

The question here raised must, accordingly, in my opinion, be resolved on the basis that the estate tax is payable out of residue, and the answer must therefore depend on the true construction to be placed on s. 7(1)(d) of the *Estate Tax Act* which is sometimes referred to as the "minus paragraph" and which reads as follows:

7. (1) For the purpose of computing the aggregate taxable value of the property passing on the death of a person, there may be deducted from the aggregate net value of that property computed in accordance with Division B such of the following amounts as are applicable:

(d) the value of any gift made by the deceased whether during his lifetime or by his will, where such gift can be established to have been absolute and indefeasible, to

(i) any organization in Canada that, at the time of the making of the gift and of the death of the deceased, was an organization constituted exclusively for charitable purposes, all or

de sa succession à la fondation intimée, elle donne le résidu du résidu. Je ne puis accepter ce raisonnement et suis d'avis que la donation faite à la fondation est une donation du véritable résidu.

Même si M. le Juge Gibson a admis le fait que les impôts sur les biens transmis par décès sont réputés une dette de la succession en vertu des dispositions de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, il a conclu:

[TRADUCTION] Nulle part dans *The Devolution of Estates Act* et, en particulier, à l'article 2 ou à l'article 5, trouve-t-on une disposition imposant de tels droits successoraux ou impôts sur les biens transmis par décès, ni une exigence que de tels droits et impôts sur les biens transmis par décès soient payables sur les biens compris dans la donation faite à cette fondation.

Ce raisonnement ne peut être fondé que sur la conclusion du savant Juge à l'effet que la donation faite à la fondation n'est pas «une disposition ou un legs à titre universel» parce que les dispositions de l'art. 5 spécifient clairement qu'une disposition ou un legs semblables sont chargés du paiement des dettes. Puisqu'il m'est impossible d'accepter les prémisses du savant Juge, je ne peux pas souscrire à sa conclusion.

Par conséquent, la question soulevée dans cette affaire doit, à mon avis, être résolue en se basant sur le fait que l'impôt sur les biens transmis par décès est payable sur le résidu et la réponse doit donc dépendre de l'interprétation véritable qu'il faut donner au sous-par. (d) du par. (1) de l'art. 7 de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, alinéa parfois appelé «l'exemption», et qui se lit ainsi:

7. (1) Aux fins du calcul de la valeur globale imposable des biens transmis au décès d'une personne, il peut être déduit de la valeur globale nette de ces biens, calculée conformément à la division B, ceux des montants suivants qui sont applicables:

(d) la valeur de toute donation faite par le défunt, de son vivant ou par son testament, s'il est possible d'établir que cette donation a été absolue et irrévocable,

(i) à une organisation au Canada, qui lors de la donation et de la mort du défunt, était une organisation constituée exclusivement à des fins de charité, dont toutes ou sensiblement toutes

substantially all of the resources of which, if any, were devoted to charitable activities carried on by it or to the making of gifts to other such organizations in Canada, all or substantially all of the resources of which were so devoted, or to any donee described in subparagraph (ii), and no part of the resources of which was payable to or otherwise available for the benefit of any proprietor, member or shareholder thereof,

minus such part of any estate, legacy, succession or inheritance duties or any combination of such duties (including any tax payable under this Part) as is, either by direction of or arrangement made or entered into by the deceased whether by his will or by contract or otherwise, or by any statute or law imposing such duties or relating to the administration of the estate of the deceased, payable out of the property comprised in such gift or payable by the donee as a condition of the making of such gifts; . . .

It will be seen from what I have said, that I am of opinion that the residuary gift for which provision is made in Clause IV(4) of the will of Kate Daintry Malloch is an absolute and indefeasible gift to a charitable organization as defined in s. 7(1)(d) and that the provisions of the will, together with the applicable provisions of the *Estate Tax Act* and the *Devolution of Estates Act*, constitute a direction to pay the estate duty out of the residue which is given to the charitable foundation.

I am accordingly of opinion that the question posed by the case stated should be answered in the affirmative and that the provisions of the "minus paragraph" of s. 7(1)(d) of the *Estate Tax Act* are applicable for the purpose of computing the aggregate taxable value of the property passing, and the proper method of determining the amount of estate tax to be subtracted in accordance with those provisions is the method of "successive approximations" which was explained in the reasons for judgment of Mr. Justice Judson in the *Minister of National Revenue v. Bickle et al*³ and which was adopted by the Minister in the present case.

³ [1966] S.C.R. 479, [1966] C.T.C. 207, 66 D.T.C. 5179, 58 D.L.R. (2d) 194.

les ressources, s'il en est, étaient affectées à des œuvres de charité accomplies ou à accomplir par elle ou à des donations à d'autres semblables organisations au Canada dont toutes ou sensiblement toutes les ressources étaient ainsi affectées, ou à quelque donataire décrit au sous-alinéa (ii), et dont aucune partie des ressources n'était ni payable à quelque propriétaire, membre ou actionnaire desdites organisations, ni autrement disponible à l'avantage de l'un des susdits,

moins la fraction des droits visant une masse de biens d'un défunt, un legs, une succession ou un héritage, ou toute combinaison de ces droits (y compris un impôt payable aux termes de la présente Partie) qui est, sur l'ordre du *de cujus* ou en vertu d'un arrangement fait ou conclu par ce dernier, par testament, contrat ou autrement, ou aux termes de quelque statut ou loi imposant de semblables droits ou concernant l'administration de la succession du *de cujus*, payable sur les biens compris dans cette donation ou payable par le donataire comme condition de l'octroi d'une telle donation; . . .

Il ressort de ce que j'ai dit que je suis d'avis que la donation à titre universel prévue dans la Clause IV (4) est une donation absolue et irrévocable faite à une organisation de charité au sens du sous-par. (d) du par. (1) de l'art. 7 et que les dispositions du testament, de même que les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* et de *The Devolution of Estates Act*, constituent un ordre de payer les droits successoraux sur le résidu qui est donné à la fondation de bienfaisance.

Je suis d'avis que la réponse à la question posée dans l'exposé des faits doit être affirmative et que les dispositions de «l'exemption», sous-par. (d) du par. (1) de l'art. 7 de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, s'appliquent aux fins du calcul de la valeur globale imposable des biens transmis, et la méthode correcte de déterminer le montant de l'impôt sur les biens transmis par décès à être soustrait en conformité de ces dispositions est la méthode des «approximations successives» que M. le Juge Judson a expliquée dans ses motifs de jugement dans *Le ministre du Revenu national c. Bickle et autres*³ et que le ministre a adoptée dans la présente affaire.

³ [1966] R.C.S. 479, [1966] C.T.C. 207, 66 D.T.C. 5179, 58 D.L.R. (2d) 194.

For all these reasons, I would allow this appeal with costs, set aside the judgment of the Exchequer Court and restore the assessment made by the Minister of National Revenue.

Appeal allowed with costs.

Solicitor for the appellant: D. S. Maxwell, Ottawa.

Solicitors for the respondent: White, Bristol, Beck & Phipps, Toronto.

Pour tous ces motifs, je suis d'avis d'accueillir le pourvoi avec dépens, d'écarter le jugement de la Cour de l'Échiquier et de rétablir la cotisation faite par le ministre du Revenu national.

Appel accueilli avec dépens.

Procureur de l'appelant: D. S. Maxwell, Ottawa.

Procureurs de l'intimée: White, Bristol, Beck & Phipps, Toronto.
