

Royal D. Alworth, Jr. *Appellant*;
and
The Minister of Finance *Respondent*.

Royal D. Alworth, Jr., Arthur B. Miller and Francis C. Sullivan, as Trustees of the Jane A. Lintner Timber Trust *Appellants*;
and
The Minister of Finance *Respondent*.

The Canada Trust Company, in trust as Administrator with the will annexed of the estate of Marshall Henry Alworth II situate within British Columbia *Appellant*;
and
The Minister of Finance *Respondent*.

The Canada Trust Company, in trust as Administrator with the will annexed of the estate of Stephen Robinson Kirby situate within British Columbia *Appellant*;
and
The Minister of Finance *Respondent*.

Michael F. Lintner *Appellant*;
and
The Minister of Finance *Respondent*.

1977: March 28, 29; 1977: May 17.

Present: Laskin C.J. and Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon, Dickson and Beetz JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR BRITISH COLUMBIA

Taxation — Persons not resident within Province deriving income from logging operations therein — Liability to pay logging tax — Position of trustees for certain taxpayers — British North America Act, s. 92(2) — Logging Tax Act, R.S.B.C. 1960, c. 225, ss. 3, 7, 16, 17.

Royal D. Alworth, fils *Appelant*;
et
Le ministre des Finances *Intimé*.

Royal D. Alworth, fils, Arthur B. Miller et Francis C. Sullivan, en qualité de fiduciaires du Jane A. Lintner Timber Trust *Appellants*;
et
Le ministre des Finances *Intimé*.

La Compagnie Canada Trust, en fiducie en sa qualité d'administrateur judiciaire des biens de la succession de Marshall Henry Alworth II situés en Colombie-Britannique *Appelante*;
et
Le ministre des Finances *Intimé*.

La Compagnie Canada Trust, en fiducie en sa qualité d'administrateur judiciaire des biens de la succession de Stephen Robinson Kirby situés en Colombie-Britannique *Appelante*;
et
Le ministre des Finances *Intimé*.

Michael F. Lintner *Appelant*;
et
Le ministre des Finances *Intimé*.

1977: 28 et 29 mars; 1977: 17 mai.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon, Dickson et Beetz.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DE LA COLOMBIE-BRITANNIQUE

Fiscalité — Personnes ne résidant pas dans une province qui y retirent un revenu d'opérations forestières — Obligation de payer l'impôt forestier — Qualité de fiduciaire de certains des contribuables — Acte de l'Amérique du Nord britannique, art. 92(2) — Logging Tax Act, R.S.B.C. 1960, c. 225, art. 3, 7, 16 et 17.

Notices of assessment under the *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225, were appealed by the appellant taxpayers to the Minister of Finance but the assessments were affirmed. Subsequent appeals to the Supreme Court of British Columbia were allowed and the assessments were set aside. Appeals by the Minister were then brought to the Court of Appeal and these appeals having been allowed, the taxpayers appealed to this Court.

The main contention of the appellants was based on the words "within the Province" in s. 92(2) of *The British North America Act*, and they argued that the *Logging Tax Act* imposes an *in personam* tax and hence, it does not and cannot, constitutionally, catch persons such as the appellants (save Canada Trust Co.) who were never resident or found within the Province, although deriving income from logging operations therein in respect of which the tax was imposed.

Held: The appeals should be dismissed.

That it is open to a Province to impose a tax on income within the Province of non-residents is now unquestionable: see *International Harvester Co. v. Provincial Tax Commission*, [1949] A.C. 36. Moreover, a Province is not put to a choice of imposing a direct tax on persons or on property (or income) but may constitutionally tax on both bases.

Essentially, what was involved in the present case was an appreciation of the incidence of the tax, based, as that appreciation must be, on the subject-matter of the statute and the source of the income in respect of which the tax is levied. It is too mechanical to find that an *in personam* tax is imposed here merely because the charging section stipulates that a "taxpayer" must pay it. The obligation to pay, a common one in tax legislation, does not necessarily determine the incidence of the tax. The definition of taxpayer is not limited to persons who reside in the Province but points rather to a class of persons identified with the operations in respect of which tax is imposed, regardless of their place of residence. It is the income derived from those operations, which themselves are limited to the Province, that carries the burden of the tax. Whether the tax be characterized as an income tax or a tax respecting certain economic activity in the Province the result is the same, namely, that it is taxation within the Province. It would be to substitute form for substance and, indeed, empty the charging section of substance (by inviting easy evasion) to hold that a personal tax is imposed by the Act.

Les contribuables appelants ont interjeté appel au Ministre des Finances des avis de cotisations établis en vertu du *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225; les cotisations ont alors été confirmées. Par la suite, la Cour suprême de la Colombie-Britannique a accueilli les appels de cette décision et les cotisations ont été annulées. Le Ministre en appela alors à la Cour d'appel et ses appels ayant été accueillis, les contribuables se sont pourvus devant cette Cour.

La principale prétention des appelants repose sur les mots «dans les limites de la province» figurant à l'art. 92(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique* et ils soutiennent que l'impôt créé par la *Logging Tax Act*, étant un impôt personnel, ne frappe pas et ne peut constitutionnellement frapper des personnes comme les appelants (Canada Trust exceptée) qui n'ont jamais résidé dans la province et ne s'y sont jamais trouvées, même si elles y retirent des revenus d'opérations forestières assujettis à l'impôt.

Arrêt: Les pourvois doivent être rejetés.

Qu'une province puisse assujettir à l'impôt les revenus, tirés dans les limites de la province, de non-résidents, cela est aujourd'hui indiscutable: voir *International Harvester Co. v. Provincial Tax Commission*, [1949] A.C. 36. Au surplus, une province n'a pas à choisir entre prélever un impôt direct sur les personnes ou le prélever sur les biens (ou les revenus); elle peut, constitutionnellement, faire les deux.

Ce qui est essentiellement en jeu dans la présente affaire, c'est une appréciation de la portée de l'impôt, fondée, comme l'appréciation doit l'être, sur l'objet de la Loi et la source des revenus sur lesquels est prélevé l'impôt. Il serait trop formaliste de conclure qu'il s'agit ici d'un impôt personnel du seul fait que l'article qui le prévoit dispose qu'un «contribuable» doit le payer. L'obligation de payer, courante en législation fiscale, ne détermine pas nécessairement la portée de l'impôt. La définition du contribuable n'est pas limitée aux personnes qui résident dans la province mais désigne plutôt une catégorie de personnes associées aux opérations frappées par l'impôt, indépendamment de leur lieu de résidence. Ce sont les revenus tirés de ces opérations, elles-mêmes limitées à la province, qui emportent le fardeau fiscal. Que l'impôt soit qualifié comme impôt sur le revenu ou comme impôt relatif à certaines activités économiques, le résultat est le même: il s'agit de taxation dans les limites de la province. Ce serait substituer la forme au fond et, en vérité, vider la disposition fiscale de toute substance (en encourageant et en facilitant l'évasion), que de soutenir que l'impôt prévu par la Loi est personnel.

A second issue in this case involved the assessability to tax of (1) foreign trustees under an *inter vivos* trust of an interest in land in British Columbia on which logging operations were carried on; and (2) Canada Trust Company, which had obtained in British Columbia letters of administration with the will annexed, as attorney for the foreign executors of the estates of certain persons, having at their deaths interests in such land. The tax gatherer is not necessarily governed, in assessing an estate or a trust for tax, by the legal position of executors or trustees *vis-à-vis* beneficiaries of the estate or of the trust. It may choose, by its tax legislation, to disregard the discharge of executors by a foreign court or the dissolution of a trust by such a court, and may serve its own revenue interests so far as collection convenience is concerned, provided, of course, that the tax enacted is one that could lawfully be imposed and that the tax legislation provides a basis upon which it can be claimed from those assessed.

Section 7 of the *Logging Tax Act* brought the foreign trustees and Canada Trust Company within its terms so as to come under the obligation to make a return. "Person" is defined in the Act to include a trustee, and the term is not limited to British Columbia trustees. Sections 16 and 17 add to the obligation of the foreign trustees and of Canada Trust Company. There would be no justification in excluding from the scope of those sections, and especially from the scope of s. 16, trustees or administrators whose only duty may be to turn over to their respective beneficiaries property in which the trustees or administrators have the legal title. The concluding words of s. 16, requiring payment of any tax "before making any distribution of such property", point sufficiently to their inclusion.

Kerr v. Superintendent of Income Tax, [1942] S.C.R. 435, considered; *Provincial Treasurer of Alberta v. Kerr*, [1933] A.C. 710, distinguished.

APPEALS from a judgment of the Court of Appeal for British Columbia¹, allowing appeals from a judgment of Fulton J. Appeals dismissed.

A. B. Ferris, Q.C., and *P. J. Furlong*, for the appellants.

¹ [1976] 4 W.W.R. 701.

Un deuxième point en litige en l'espèce concernait l'assujettissement à l'impôt (1) des fiduciaires étrangers investis par acte entre vifs d'un droit sur un bien-fonds, situé en Colombie-Britannique, sur lequel étaient effectuées des opérations forestières et (2) de la compagnie Canada Trust, qui avait été nommée administratrice judiciaire en Colombie-Britannique, à titre de représentante des exécuteurs testamentaires étrangers des successions de certaines personnes qui avaient, à leur mort, des droits sur ce bien-fonds. Le collecteur d'impôts n'est pas nécessairement guidé, lorsqu'il impose une succession ou une fiducie, par la situation juridique des exécuteurs ou fiduciaires vis-à-vis des bénéficiaires de la succession ou de la fiducie. Il lui est loisible, en vertu de la législation fiscale, de ne pas tenir compte du fait qu'un tribunal étranger a déchargé les exécuteurs testamentaires ou mis fin à la fiducie. Il peut opter, en ce qui concerne le recouvrement, pour les mesures qui servent les intérêts du fisc, à condition évidemment qu'il s'agisse d'un impôt qui puisse être légalement prélevé et que la législation fiscale contienne une disposition permettant de le réclamer aux personnes qui ont été imposées.

Les termes de l'art. 7 de la *Logging Tax Act* couvrent les fiduciaires étrangers et la compagnie Canada Trust et les obligent à faire une déclaration. Le mot personne dans la définition de la Loi, comprend un fiduciaire et le terme n'est pas limité aux fiduciaires de la Colombie-Britannique. Les articles 16 et 17 renforcent l'obligation des fiduciaires étrangers et de la compagnie. Rien n'autorise d'exclure du champ d'application de ces articles, et spécialement de l'art. 16, les fiduciaires ou administrateurs dont le seul devoir est de remettre à leurs bénéficiaires respectifs les biens dont les fiduciaires ou administrateurs sont légalement titulaires. Les derniers mots de l'art. 16, qui exigent le paiement de tout impôt «avant de procéder à toute distribution de ces biens», montrent assez qu'ils y sont compris.

Arrêt examiné: *Kerr c. Superintendent of Income Tax*, [1942] R.C.S. 435; Distinction faite avec l'arrêt: *Provincial Treasurer of Alberta v. Kerr*, [1933] A.C. 710.

POURVOIS interjetés d'un arrêt de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique¹ accueillant les appels d'un jugement du juge Fulton. Pourvois rejetés.

A. B. Ferris, c.r., et *P. J. Furlong*, pour les appelants.

¹ [1976] 4 W.W.R. 701.

H. L. Henderson, L. R. Fast and S. M. Johnston, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

THE CHIEF JUSTICE—The main issue in these appeals concerns the characterization of the tax imposed by the *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225, as amended. The problem of characterization arises from the constitutional limitation on provincial taxing power, reflected in s. 92(2) of the *British North America Act*. It restricts the Provinces to “direct taxation within the Province in order to the raising of a Revenue for Provincial Purposes”. No issue arises here on the direct character of the tax imposed by the Act. The contention of the appellants is based on the words “within the Province”, and they argue that the *Logging Tax Act* imposes an *in personam* tax and, hence, it does not and cannot, constitutionally, catch persons who were never resident or found within the Province, although deriving income from logging operations therein in respect of which the tax is imposed.

The charging provision of the Act is s. 3 which is as follows:

Every taxpayer shall for each taxation-year pay a tax of fifteen per centum calculated on his income derived from logging operations in British Columbia.

The Act defines “taxpayer”, “logging operations” and “income derived from logging operations”, the latter definition specifying that it is net profit to which the tax is directed. “Taxpayer” is defined as meaning “any person who engages in or has income derived from logging operations in British Columbia and includes his heirs, executors, administrators, trustees and agents”. There are certain exemptions from tax and other provisions touching the computation of tax with which it is unnecessary to deal because they do not affect the main issue in the present case.

The submission of the appellants is simply that s. 3 imposes the tax on persons who engage in or derive income from logging operations in the Prov-

H. L. Henderson, L. R. Fast et S. M. Johnston, pour les intimés.

L'arrêt de la Cour a été rendu par

LE JUGE EN CHEF—La principale question soulevée par les présents pourvois est la qualification de l'impôt créé par la *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225, et modifications. Ce problème vient des limites constitutionnelles de la compétence provinciale en matière fiscale. Elle est établie par l'art. 92(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique* qui borne les provinces à «la taxation directe dans les limites de la province, dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux». Le caractère direct de l'impôt créé par la Loi n'est pas en litige ici. La prétention des appelants repose sur les mots «dans les limites de la province» et ils soutiennent que, l'impôt créé par la *Logging Tax Act* étant un impôt personnel, il ne frappe pas et ne peut constitutionnellement frapper des personnes qui n'ont jamais résidé dans la province et ne s'y sont jamais trouvées, même si elles y retirent des revenus d'opérations forestières assujettis à l'impôt.

C'est l'art. 3 de la Loi qui prévoit l'impôt dans les termes suivants:

[TRADUCTION] Pour chaque année d'imposition, tout contribuable devra payer un impôt de quinze pour cent calculé sur les revenus qu'il tire d'opérations forestières en Colombie-Britannique.

La Loi définit les mots et expressions «contribuable», «opérations forestières» et «revenu tiré d'opérations forestières», cette dernière définition précisant que c'est sur le profit net que l'impôt est prélevé. «Contribuable» est défini comme désignant [TRADUCTION] «toute personne qui se livre à des opérations forestières ou en tire des revenus en Colombie-Britannique et comprend ses héritiers, exécuteurs, administrateurs, fiduciaires et mandataires». Il existe certaines exemptions d'impôt ainsi que d'autres dispositions relatives au calcul de l'impôt dont il n'est pas nécessaire de traiter, car elles sont sans influence sur la principale question en litige ici.

Les appelants prétendent simplement que l'art. 3 frappe les personnes qui se livrent à des opérations forestières ou en tirent des revenus dans la pro-

ince, that their net profit from such operations provides a measure for the tax but that it can only be exacted from persons who are in or are found in the Province at the material time. Since none of the appellants (save Canada Trust Co.) were in or were found in the Province when the tax assessments for the years 1961 to 1970 were made against them or in any of the respective taxation years, it is contended that those appellants are not taxable nor liable to pay tax in respect of logging operations in the Province from which they derived income.

Counsel for the appellants founded himself on the distinction drawn in the case law between a tax on persons and a tax on income, as for example, *Kerr v. Superintendent of Income Tax*², where the issue was whether an Alberta resident was taxable in respect of income derived from sources outside the Province. The conclusion there reached that the Alberta Legislature had power to bring extra-provincial income of an Alberta resident into the calculation of her tax liability was based on a distinction between the object of a tax and the measure of the tax. In short, it was open to a Province to impose a tax on persons in the Province and to measure it by extra-provincial attributes without the tax losing its character as taxation within the Province. Kerwin J. (as he then was) pointed out in that case that the Court was not called upon to consider whether the taxing statute there also imposed a tax on income within the Province of non-residents. That it is open to a Province so to do is now unquestionable: see *International Harvester Co. v. Provincial Tax Commission*³.

Moreover, a Province is not put to a choice of imposing a direct tax on persons or on property (or income) but may constitutionally tax on both bases. Too much ought not to be made, therefore, of the observation of Lord Thankerton in *Provincial Treasurer of Alberta v. Kerr*⁴, at p. 718 that:

² [1942] S.C.R. 435.

³ [1949] A.C. 36.

⁴ [1933] A.C. 710.

vince, que leur profit net détermine l'assiette de l'impôt mais que celui-ci peut seulement être prélevé sur des personnes qui se trouvent dans la province au cours de la période en cause. Comme aucun des appelants (à l'exception de la Canada Trust) ne résidait dans la province au moment où ils ont été cotisés pour les années 1961 à 1970 ni ne s'y trouvait durant l'une quelconque de ces années, ils prétendent qu'ils ne sont pas imposables ni tenus de payer des impôts à l'égard desdites opérations forestières dont ils ont tiré des revenus.

Le procureur des appelants s'est fondé sur la distinction faite en jurisprudence entre un impôt sur les personnes et un impôt sur le revenu comme, par exemple, dans *Kerr c. Superintendent of Income Tax*², où la question était de savoir si un résident de l'Alberta pouvait être imposé sur des revenus provenant de sources extérieures à la province. La conclusion a été que la Législature de l'Alberta avait le pouvoir de prendre en compte des revenus extra-provinciaux d'un résident de l'Alberta dans le calcul de ses impôts. Cette conclusion était fondée sur une distinction entre l'objet de l'impôt et l'assiette de l'impôt. En bref, il était loisible à une province de prélever un impôt sur les personnes dans la province et d'en fixer l'assiette compte tenu d'éléments extra-provinciaux sans que l'impôt perde son caractère de taxation dans les limites de la province. Le juge Kerwin (alors juge puîné) a souligné dans cette affaire que la Cour n'avait pas à se prononcer sur le point de savoir si la loi fiscale en question assujettissait également à l'impôt les revenus, tirés dans les limites de la province, de non-résidents. Qu'une province puisse le faire, cela est aujourd'hui indiscutable: voir *International Harvester Co. v. Provincial Tax Commission*³.

Au surplus, une province n'a pas à choisir entre prélever un impôt direct sur les personnes ou le prélever sur les biens (ou les revenus); elle peut, constitutionnellement, faire les deux. Il ne faudrait donc pas faire trop de cas des remarques de lord Thankerton dans *Provincial Treasurer of Alberta v. Kerr*⁴, à la p. 718:

² [1942] R.C.S. 435.

³ [1949] A.C. 36.

⁴ [1933] A.C. 710.

Generally speaking, taxation is imposed on persons, the nature and amount of the liability being determined either by individual units, as in the case of a poll tax, or in respect of the taxpayers' interests in property or in respect of transactions or actings of the taxpayers. It is at least unusual to find a tax imposed on property and not on persons—in any event, the duties here in question are not of that nature.

Although that case in one of its aspects concerned, as does the present one, the question whether a provincial statute had imposed its taxation within the Province or had unconstitutionally reached outside, it related to succession duty legislation and does not call for further consideration here.

Essentially, what is involved in the present case is an appreciation of the incidence of the tax, based, as that appreciation must be, on the subject-matter of the statute and the source of the income in respect of which the tax is levied. I regard it as too mechanical to find that an *in personam* tax is imposed here merely because the charging section stipulates that a "taxpayer" must pay it. The obligation to pay, a common one in tax legislation, does not necessarily determine the incidence of the tax. The definition of taxpayer is not limited to persons who reside in the Province but points rather to a class of persons identified with the operations in respect of which tax is imposed, regardless of their place of residence. It is the income derived from those operations, which themselves are limited to the Province, that, in my view, carries the burden of the tax. Whether the tax be characterized as an income tax or a tax respecting certain economic activity in the Province the result is the same, namely, that it is taxation within the Province. It would be to substitute form for substance and, indeed, empty the charging section of substance (by inviting easy evasion) to hold that a personal tax is imposed by the Act.

My conclusion, in rejection of the contention of the appellants, accords with that reached by Seaton J.A. speaking for the British Columbia Court of Appeal; and, indeed, his analysis of the *Logging Tax Act* and his consideration of the relevant case law relieves me of the necessity of

[TRANSLATION] Généralement parlant, l'impôt frappe les personnes, la nature et le montant de l'imposition étant déterminés soit par le nombre d'unités, comme dans le cas d'une capitation, soit eu égard à la valeur des biens des contribuables, soit encore eu égard à leurs transactions ou activités. Il est pour le moins inhabituel de voir un impôt frapper la propriété et non les personnes—de toute façon, les droits en question ici ne sont pas de cette nature.

Bien que, sous un de ses aspects, cette affaire portât, comme le fait celle-ci, sur la question de savoir si une loi provinciale avait imposé sa taxation dans les limites de la province ou l'avait, inconstitutionnellement, étendue au-delà, elle se rapportait à une législation sur les droits de succession et n'a pas à être considérée davantage ici.

Ce qui est essentiellement en jeu dans la présente affaire, c'est une appréciation de la portée de l'impôt, fondée, comme l'appréciation doit l'être, sur l'objet de la Loi et la source des revenus sur lesquels est prélevé l'impôt. Il me semble trop formaliste de conclure qu'il s'agit ici d'un impôt personnel du seul fait que l'article qui le prévoit dispose qu'un «contribuable» doit le payer. L'obligation de payer, courante en législation fiscale, ne détermine pas nécessairement la portée de l'impôt. La définition du contribuable n'est pas limitée aux personnes qui résident dans la province mais désigne plutôt une catégorie de personnes associées aux opérations frappées par l'impôt, indépendamment de leur lieu de résidence. Ce sont les revenus tirés de ces opérations, elles-mêmes limitées à la province, qui, à mon avis, emportent le fardeau fiscal. Que l'impôt soit qualifié comme impôt sur le revenu ou comme impôt relatif à certaines activités économiques, le résultat est le même: il s'agit de taxation dans les limites de la province. Ce serait substituer la forme au fond et, en vérité, vider la disposition fiscale de toute substance (en encourageant et en facilitant l'évasion) que de soutenir que l'impôt prévu par la Loi est personnel.

Je rejette donc la prétention des appelants et ma conclusion s'accorde avec celle exprimée par le juge Seaton pour la Cour d'appel de la Colombie-Britannique. A vrai dire, son analyse *Logging Tax Act* et son étude de la jurisprudence pertinente me dispensent de la nécessité de développer mes motifs

enlarging my reasons in those respects. Issue was taken by counsel for the appellants with Seaton J.A.'s assertion that "it is impossible to say that there is in this Act one charging section", but I take that to mean in the light of other parts of his reasons, that the charging provisions of s. 3 had to be considered in association with other provisions of the Act which defined various terms used in s. 3. There can hardly be any doubt of the correctness of this approach.

Although failing on the main issue, the appellants nonetheless advance certain arguments against the assessability to tax of (1) foreign trustees under an *inter vivos* trust of an interest in land in British Columbia on which logging operations were carried on; and (2) Canada Trust Company, which had obtained in British Columbia letters of administration with the will annexed, as attorney for the foreign executors of the estates of certain persons, having at their deaths interests in such land. Both the foreign trustees and Canada Trust Company were shown on the land register in British Columbia as holding title to interests in the particular land during the years for which they were assessed to tax and as still holding title when the notices of assessments, being variously for the years 1961 to 1970, were issued under date of March 25, 1974.

At that time the trusteeship of the foreign trustees (who had held for the benefit of two beneficiaries) had been terminated by orders of a Minnesota District Court on March 14, 1967, and June 9, 1970, respectively, the validity of which is not questioned. Similarly, long before that time, the foreign executors of one of the estates for whom Canada Trust Company had acted as attorney had obtained a judicial discharge in the foreign jurisdiction, and it was contended, accordingly, that Canada Trust Company's authority to deal with the property ended and it could not lawfully deal with it (having become a bare trustee) unless it obtained a grant of administration *de bonis non*. In respect of the estate as to which Canada Trust Company was attorney for the foreign executors, the latter had long before released Canada Trust

sur ce point. Le procureur des appelants a voulu tirer argument de l'affirmation du juge Seaton selon laquelle [TRADUCTION] «il est impossible de dire qu'il y a dans cette loi une seule disposition fiscale», mais je l'interprète, à la lumière du reste de ses motifs, comme voulant dire que les dispositions fiscales de l'art. 3 doivent être considérées en corrélation avec d'autres dispositions de la Loi qui définissent divers termes employés à cet article. Il ne peut guère faire de doute que cette manière de procéder soit correcte.

Bien que leur principale prétention soit donc à rejeter, les appelants avancent cependant certains arguments contre l'assujettissement à l'impôt (1) des fiduciaires étrangers investis par acte entre vifs d'un droit sur un bien-fonds, situé en Colombie-Britannique, sur lequel étaient effectuées des opérations forestières et (2) de la compagnie Canada Trust, qui avait été nommée administratrice judiciaire en Colombie-Britannique, à titre de représentante des exécuteurs testamentaires étrangers des successions de certaines personnes qui avaient, à leur mort, des droits sur ce bien-fonds. Les fiduciaires étrangers et la compagnie Canada Trust figuraient tous au registre foncier de la Colombie-Britannique comme détenant des titres sur le bien-fonds en question pendant les années pour lesquelles ils ont été cotisés et comme les détenant toujours quand les avis de cotisation, diversement répartis sur les années 1961 à 1970, ont été émis le 25 mars 1974.

A cette époque, l'administration des fiduciaires étrangers (qui avaient été en possession pour le compte de deux bénéficiaires) avait cessé en vertu d'ordonnances d'une cour de district du Minnesota du 14 mars 1967 et du 9 juin 1970 respectivement, dont la validité n'est pas mise en question. De même, bien avant cette époque, les exécuteurs testamentaires étrangers de l'une des successions pour lesquelles la compagnie Canada Trust avait agi comme représentant, s'étaient fait décharger de leurs fonctions par l'autorité judiciaire étrangère et il a été prétendu, en conséquence, que le pouvoir de la compagnie Canada Trust de s'occuper des biens avait pris fin et qu'elle ne pouvait plus, étant devenue nue fiduciaire, s'en occuper légalement à moins de s'être fait nommer administrateur *de bonis non*. Quant à l'autre succession

Company from any obligation to deal with the money receivable from logging operations and that money (so it was contended) was paid after 1956 by the logging company directly to the foreign executors. In short, the contention was that here too Canada Trust Company was a bare trustee with no authority to deal with the land to which it held title, save as directed by the foreign executors.

The tax assessments against the foreign trustees, spanning the years 1962 to 1969 inclusive and a prior period from March 27, 1961, to December 31, 1961, are shown in para. 35 of a statement of agreed facts; and in the same paragraph are the assessments against the Canada Trust Company in respect of the two estates for which it was appointed as administrator with the will annexed, namely, the Estate of Marshall Henry Alworth II and the Estate of Stephen Robinson Kirby. The assessments in each case were for the period March 27, 1961, to December 31, 1961, and for the entire years 1962 to 1970 inclusive. Paragraph 34 of the statement of agreed facts is as follows:

34. Payments were made by MacMillan Bloedel Industries Limited to the Appellants or others during the period from 27th March 1961 to 31st December 1970 under the terms of the Robert Dollar Agreement and were as set out in the respective Notices of Assessment issued against the Appellants and affirmed by the Minister of Finance as "Taxable Income per Section 10".

Relevant to the assessments and to the effect of para. 34 above-quoted are ss. 7, 16 and 17 of the *Logging Tax Act* which are as follows:

7. Every trustee in bankruptcy, assignee, liquidator, receiver, administrator, and other person administering, managing, winding up, controlling, or otherwise dealing with the property or business of a taxpayer who has failed to make a return under this Act shall make the required return.

16. Every person who is required by section 7 to make a return of income shall, to the extent of the property or business that he is administering, managing, winding up,

pour laquelle la compagnie Canada Trust représentait les exécuteurs testamentaires étrangers, ceux-ci l'avaient relevée depuis longtemps de toute obligation de s'occuper des sommes à percevoir sur les opérations forestières et ces sommes (à ce qu'il a été prétendu) ont été, après 1956, directement versées aux exécuteurs testamentaires étrangers par la compagnie forestière. En bref, il a été prétendu que la compagnie Canada Trust était également à cet égard une nue fiduciaire n'ayant aucun pouvoir de s'occuper du bien-fonds sur lequel elle avait un titre, sauf sur les directives des exécuteurs testamentaires étrangers.

Les cotisations d'impôt des fiduciaires étrangers, couvrant les années 1962 à 1969 inclusivement ainsi qu'une période antérieure s'étendant du 27 mars 1961 au 31 décembre 1961, figurent au par. 35 d'un exposé conjoint des faits; et, dans le même paragraphe, se trouvent les cotisations de la compagnie Canada Trust relatives aux deux successions dont l'administration lui avait été conférée par autorité de justice, à savoir la succession de Marshall Henry Alworth II et la succession de Stephen Robinson Kirby. Dans chaque cas, les cotisations portaient sur la période du 27 mars 1961 au 31 décembre 1961 ainsi que sur la totalité des années 1962 à 1970. Le paragraphe 34 de l'exposé conjoint des faits se lit ainsi:

[TRADUCTION]34. Des paiements ont été faits par la MacMillan Bloedel Industries Limited aux appelants ou à d'autres personnes pendant la période du 27 mars 1961 au 31 décembre 1970 conformément au contrat Robert Dollar et leur montant est celui indiqué par les avis de cotisation respectivement adressés aux appelants et considéré par le ministre des Finances comme «revenu imposable selon l'article 10».

Quant aux cotisations et à l'effet du par. 34 précité, les articles pertinents de la *Logging Tax Act* sont les art. 7, 16 et 17 qui se lisent ainsi:

[TRADUCTION]7. Tout syndic de faillite, cessionnaire, liquidateur, séquestre, administrateur et autre personne qui administre, gère, liquide, contrôle les biens ou les affaires d'un contribuable ou s'en occupe de quelque façon, doit, si celui-ci a omis de faire une déclaration en vertu de la présente loi, faire la déclaration requise.

16. Toute personne qui, en vertu de l'article 7, est tenue de faire une déclaration de revenus doit, dans la mesure des biens ou des affaires qu'elle administre, gère,

or otherwise controlling or dealing with, pay any tax and interest and penalties assessed and levied with respect to such income before making any distribution of such property or business.

17. Every trustee in bankruptcy, assignee (sic), administrator, and other like person, before distributing any assets under his control, shall obtain a certificate from the Commissioner certifying that no unpaid assessment of tax, interest, and penalties properly chargeable against the person, property, or business, as the case may be, remains outstanding.

The British Columbia Court of Appeal noted in its reasons that the limiting words in s. 16 "to the extent of the property or business he is administering", etc. were necessary to keep the tax (as being one on income) within provincial constitutional authority. I need not pass on this here, but take the words for what they say, namely, as limiting to such British Columbia assets the liability for tax of the persons mentioned in s. 16.

What the appellants urge, in respect of the assessments aforementioned is that para. 34 of the statement of agreed facts is not an admission of receipt of income from logging operations by those assessed but only of the dollar amounts set out; and that, in the case of the foreign trustees, although payments were made to them by the logging operator, MacMillan Bloedel Industries Limited, up to 1967 or 1968, thereafter they were made directly to the beneficiaries of the then dissolved trust. Again, it was said that Canada Trust Company could not be lawfully assessed in respect of the Alworth Estate because it received no money on behalf of that Estate during the taxation years for which assessments were made; and, so far as the Kirby Estate was concerned, it received no money from logging operations after October 1964, and could not be held liable for tax beyond that date.

Seaton J.A. dealt with the foregoing issues in the concluding paragraphs of his reasons, as follows:

liquide ou qu'elle contrôle ou dont elle s'occupe de quelque façon, payer tous impôts, intérêts et pénalités frappant lesdits revenus avant de procéder à toute distribution de ces biens ou affaires.

17. Tout syndic de faillite, cessionnaire, administrateur et autre semblable personne doit, avant de distribuer quelque bien dont elle a le contrôle, obtenir un certificat du Commissaire certifiant qu'il n'existe pas en souffrance d'impôts, intérêts et pénalités, auxquels la personne, les biens ou les affaires, selon le cas, étaient régulièrement assujettis.

La Cour d'appel de la Colombie-Britannique a noté dans ses motifs que les termes restrictifs de l'art. 16, [TRADUCTION] «dans la mesure des biens ou des affaires qu'elle administre» etc., étaient nécessaires pour que l'impôt (en tant qu'impôt sur le revenu) demeure constitutionnellement du ressort de la province. Je n'ai pas à me prononcer sur ce point ici, mais seulement à prendre les mots pour ce qu'ils disent, c'est-à-dire comme restreignant aux biens situés en Colombie-Britannique l'assujettissement à l'impôt des personnes mentionnées à l'art. 16.

Ce sur quoi les appelants insistent, en ce qui concerne les cotisations susmentionnées, c'est que le par. 34 de l'exposé conjoint des faits ne constitue pas une reconnaissance de la perception de revenus provenant d'opérations forestières par les personnes imposées mais fait seulement foi des montants d'argent indiqués; et, dans le cas des fiduciaires étrangers, sur le fait que, bien que des paiements leur aient été faits par l'exploitant forestier, MacMillan Bloedel Industries Limited, jusqu'en 1967 ou 1968, ils ont été par la suite faits directement aux bénéficiaires de la fiducie, une fois celle-ci dissoute. De nouveau, on a dit que la compagnie Canada Trust ne pouvait être légalement imposée à l'égard de la succession Alworth parce qu'elle n'avait reçu aucune somme pour le compte de cette succession pendant les années d'imposition pour lesquelles des cotisations ont été effectuées, et qu'en ce qui concernait la succession Kirby, elle n'avait reçu aucune somme provenant des opérations forestières après octobre 1964 et ne pouvait donc être assujettie à l'impôt au-delà de cette date.

Le juge Seaton a répondu à ces arguments dans les derniers alinéas de ses motifs, dans les termes suivants:

Several of the respondent's arguments turn upon the fact that certain trustees have become what is referred to as bare trustees. In one case a trust has now been terminated but the trustees remain holders of the title. In another case Canada Trust holds title but is said to be a bare trustee because its powers come through an executor that has been discharged. Each of these arguments is answered by observing that the adjective "bare" does not deny trusteeship, it explains it. In each of these cases the trustees held title to the property and received income. They held the title and received the income as trustees. Nothing more is needed.

The final argument is that Canada Trust no longer holds assets as administrator and that there is no property within the meaning of s. 16 from which to pay the assessments. But the statement of facts shows that Canada Trust continues to hold the titles. What else it holds is not shown. That the nature of the trust might have changed at some stage would not give immunity to the assets. In any event this appeal relates to assessments. Their validity is not dependent on there being adequate property available to pay the tax.

These paragraphs reject the contention of counsel for the appellants that para. 34 of the statement of agreed facts goes no farther than admitting the correctness of the dollar amounts set out in para. 35. What that counsel submitted was that the words "or others" in para. 34 had to be read in the light of other paragraphs of the statement of agreed facts which indicated that neither the foreign trustees nor Canada Trust Company received income in their representative capacities for the entire periods of the assessments but, in the case of the foreign trustees, for the period to 1967 or 1968, and in the case of Canada Trust Company for the period to October 1964 in respect of the Kirby Estate and not at all in respect of the Alworth Estate. In short, "others" meant, for the particular periods outside of those aforementioned, others than the foreign trustees and Canada Trust Company.

Two observations are material here. First, the tax gatherer is not necessarily governed, in assessing an estate or a trust for tax, by the legal position of executors or trustees *vis-à-vis* beneficiaries of the estate or of the trust. It may choose, by

[TRANSLATION] Plusieurs des arguments des intimés dépendent du fait que certains fiduciaires étaient devenus ce que l'on appelle des nus fiduciaires. Dans un cas, une fiducie a maintenant pris fin mais les fiduciaires demeurent détenteurs du titre. Dans l'autre, la Canada Trust détient le titre mais on dit qu'elle est une nue fiduciaire parce que ses pouvoirs passent par un exécuteur testamentaire qui a été déchargé de ses fonctions. On peut répondre à chacun de ces arguments en faisant remarquer que l'adjectif «nu» ne contredit pas la fiducie mais la qualifie. Dans chaque cas, les fiduciaires avaient un titre sur les biens et percevaient des revenus. Ils détenaient à titre de fiduciaires et percevaient des revenus en cette qualité. Il n'en faut pas plus.

Le dernier argument est que la Canada Trust n'a plus de biens à administrer et qu'il n'existe pas de biens au sens de l'art. 16 sur lesquels payer les impôts. Mais l'exposé des faits montre que la Canada Trust continue à détenir les titres. On ne montre pas ce qu'elle détient d'autre. Que la nature de la fiducie ait pu changer à un certain moment ne confère aucune immunité aux biens. De toute façon, cet appel porte sur les cotisations. Leur validité ne saurait dépendre de l'existence de biens suffisants pour payer l'impôt.

Ces alinéas rejettent la prétention du procureur des appelants selon laquelle le par. 34 de l'exposé conjoint des faits ne va pas plus loin qu'admettre l'exactitude des montants d'argent indiqués au par. 35. Ce que le procureur a soutenu, c'était que les mots «ou à d'autres personnes» du par. 34 devaient être lus à la lumière des autres paragraphes de l'exposé conjoint des faits qui indiquaient que ni les fiduciaires étrangers ni la compagnie Canada Trust n'avaient perçu de revenus en leur qualité de représentants durant toute la période couverte par les cotisations, sauf, dans le cas des fiduciaires étrangers, jusqu'en 1967 ou 1968 et, dans le cas de la compagnie Canada Trust, jusqu'à octobre 1964 en ce qui concerne la succession Kirby et pas du tout en ce qui concerne la succession Alworth. En bref, en dehors des périodes susmentionnées, l'expression «d'autres personnes» désignait d'autres personnes que les fiduciaires étrangers et la compagnie Canada Trust.

Il convient ici de faire deux observations. En premier lieu, le collecteur d'impôts n'est pas nécessairement guidé, lorsqu'il impose une succession ou une fiducie, par la situation juridique des exécuteurs ou fiduciaires vis-à-vis des bénéficiaires de la

its tax legislation, to disregard the discharge of executors by a foreign court or the dissolution of a trust by such a court, and may serve its own revenue interests so far as collection convenience is concerned, provided, of course, that the tax exacted is one that could lawfully be imposed and that the tax legislation provides a basis upon which it can be claimed from those assessed. Second, even if para. 34 of the statement of agreed facts is read as counsel for the appellants would have it, the consequences he urges from such a reading do not necessarily follow if the tax legislation prescribes a different result in law.

I return, accordingly, to ss. 7, 16 and 17 of the *Logging Tax Act*. I read s. 7 as bringing the foreign trustees and Canada Trust Company within its terms so as to come under the obligation to make a return. In this connection I note that "person" is defined in the Act to include a trustee, and the term is not limited to British Columbia trustees. Sections 16 and 17 add to the obligation of the foreign trustees and of Canada Trust Company. I do not think that I would be justified in excluding from the scope of those sections, and especially from the scope of s. 16, trustees or administrators whose only duty may be to turn over to their respective beneficiaries property in which the trustees or administrators have the legal title. The concluding words of s. 16, requiring payment of any tax "before making any distribution of such property", point sufficiently to their inclusion.

I would dismiss the appeals with costs in this Court. I would not interfere with the order as to costs made by the British Columbia Court of Appeal.

Appeals dismissed with costs.

Solicitors for the appellants: Davis & Co., Vancouver.

Solicitors for the respondent: Harman & Co., Victoria.

succession ou de la fiducie. Il lui est loisible, en vertu de la législation fiscale, de ne pas tenir compte du fait qu'un tribunal étranger a déchargé les exécuteurs testamentaires ou mis fin à la fiducie. Il peut opter, en ce qui concerne le recouvrement, pour les mesures qui servent les intérêts du fisc, à condition évidemment qu'il s'agisse d'un impôt qui puisse être légalement prélevé et que la législation fiscale contienne une disposition permettant de le réclamer aux personnes qui ont été imposées. En second lieu, même si on interprète le par. 34 de l'exposé conjoint des faits dans le sens souhaité par le procureur des appelants, les conséquences qu'il veut tirer de cette interprétation ne s'ensuivent pas nécessairement si la législation fiscale impose un résultat différent en droit.

Je reviens donc aux art. 7, 16 et 17 de la *Logging Tax Act*. Les termes de l'art. 7, tel que je le lis, couvrent les fiduciaires étrangers et la compagnie Canada Trust et les obligent à faire une déclaration. Sous ce rapport, je note que la définition que la Loi donne du mot «personne» comprend un fiduciaire et que le terme n'est pas limité aux fiduciaires de la Colombie-Britannique. Les articles 16 et 17 renforcent l'obligation des fiduciaires étrangers et de la compagnie. Je ne pense pas que je serais fondé à exclure du champ d'application de ces articles, et spécialement de l'art. 16, les fiduciaires ou administrateurs dont le seul devoir est de remettre à leurs bénéficiaires respectifs les biens dont les fiduciaires ou administrateurs sont légalement titulaires. Les derniers mots de l'art. 16, qui exigent le paiement de tout impôt [TRADUCTION] «avant de procéder à toute distribution de ces biens», montrent qu'ils y sont compris.

Je suis d'avis de rejeter les pourvois avec dépens devant cette Cour. Je suis d'avis de ne pas modifier l'ordonnance de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique quant aux dépens.

Pourvois rejetés avec dépens.

Procureurs des appelants: Davis & Co., Vancouver.

Procureurs de l'intimé: Harman & Co., Victoria.