

T-3037-72

T-3037-72

The Queen (Plaintiff)

v.

John Zandstra (Defendant)

Trial Division, Heald J.—Toronto, June 19-21;
Ottawa, July 4, 1974.

Income Tax—Contribution to denominational school in excess of tuition cost—Not a gift deductible under Income Tax Act, s. 27.

The defendant and the defendants in eight similar cases, heard at the same time, were taxpayers seeking deductions in respect of annual contributions to the Canadian Christian School at Jarvis, Ontario, established for the education of their children in accordance with religious principles to which the taxpayers subscribed. The school was registered as a charitable organization under the *Income Tax Act*. The sum of \$200 per year per pupil was set by the Minister as the actual cost of tuition. The deduction sought was the amount paid in excess of tuition cost, as a "gift" within section 27(1)(a) of the Act. The Minister disallowed the deductions in his assessments for the years 1967 and 1968. The taxpayer's appeal was allowed by the Tax Review Board. The Crown appealed.

Held, allowing the appeal, the contribution was not a "gift" within the meaning of the section, because it was not made without consideration. The parents making the contribution received consideration in the form of the education of their children at a separate school, in discharge of the parents' duties as they conceived them.

Commissioner of Taxation of the Commonwealth v. McPhail (1967-68) 41 A.L.J.R. 346; *Gaudin v. M.N.R.* 55 DTC 385; *No. 688 v. M.N.R.* 60 DTC 130; *Homa v. M.N.R.* 69 DTC 673; *Aspinall v. M.N.R.* 70 DTC 1669 and *Harris v. M.N.R.* 64 DTC 5332, applied. *Vineland Quarries v. M.N.R.* 70 DTC 6043; *Bronze Memorials [No. 2] v. M.N.R.* 69 DTC 5420 and *Consolidated Building v. M.N.R.* 65 DTC 5211, considered. *Galway v. M.N.R.* [1974] 1 F.C. 593; [1974] 1 F.C. 600, distinguished.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

M. J. Bonner and S. Greenbaum for plaintiff.
W. G. Posthumus for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

La Reine (Demanderesse)

c.

^a John Zandstra (Défendeur)

Division de première instance, le juge Heald—
Toronto, du 19 au 21 juin; Ottawa, le 4 juillet
1974.

^b *Impôt sur le revenu—Contributions à une école confessionnelle en sus des frais de scolarité—Il ne s'agit pas d'un don déductible en vertu de l'article 27 de la Loi de l'impôt sur le revenu.*

^c Le défendeur ainsi que d'autres défendeurs dans huit affaires semblables, cherchent à faire déduire de leur revenu respectif leurs contributions annuelles à la Canadian Christian School de Jarvis (Ontario) établie dans le but de dispenser à leurs enfants une éducation conforme à leurs principes religieux. L'école est une organisation de charité enregistrée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le Ministre fixe à ^d \$200 par année et par étudiant le montant des frais de scolarité réels. La déduction demandée portait sur le montant payé en sus des frais de scolarité, à titre de «don» au sens de l'article 27(1)a) de la Loi. Le Ministre rejeta les déductions dans les cotisations des années 1967 et 1968. L'appel du contribuable fut accueilli par la Commission de ^e révision de l'impôt. La Couronne a interjeté appel.

Arrêt: l'appel est accueilli; les contributions ne constituent pas des dons au sens de l'article invoqué, parce qu'elles n'ont pas été faites sans contrepartie. Les parents, en versant cette contribution, ont, en contrepartie, obtenu l'éducation de leurs enfants dans une école séparée et se sont ainsi acquittés de leur devoir de parents en conformité de leurs convictions.

^g Arrêts appliqués: *Commissioner of Taxation of the Commonwealth c. McPhail* (1967-68) 41 A.L.J.R. 346; *Gaudin c. M.R.N.* 55 DTC 385; *N° 688 c. M.R.N.* 60 DTC 130; *Homa c. M.R.N.* 69 DTC 673; *Aspinall c. M.R.N.* 70 DTC 1669 et *Harris c. M.R.N.* 64 DTC 5332. Arrêts examinés: *Vineland Quarries c. M.R.N.* 70 DTC 6043; *Bronze Memorials [N° 2] c. M.R.N.* 69 DTC 5420 et *Consolidated Building c. M.R.N.* 65 DTC 5211. Distinction établie avec l'arrêt *Galway c. M.R.N.* [1974] 1 C.F. 593; [1974] 1 C.F. 600.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

M. J. Bonner et S. Greenbaum pour la demanderesse.
W. G. Posthumus pour le défendeur.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Meyer, Posthumus & Wassenaar, Willowdale, for defendant.

Meyer, Posthumus & Wassenaar, Willowdale, pour le défendeur.

The following are the reasons for judgment delivered in English by

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

HEALD J.: This is an appeal by the plaintiff from the judgment of the Tax Review Board dated June 26, 1972 wherein the defendant's appeal was allowed in respect of the assessments for income tax made by the Minister of National Revenue for the 1967 and 1968 taxation years.

b LE JUGE HEALD: Il s'agit d'un appel interjeté par la demanderesse d'un jugement de la Commission de révision de l'impôt, en date du 26 juin 1972, accueillant l'appel interjeté par le défendeur de ses cotisations à l'impôt sur le revenu établies par le ministre du Revenu national pour les années d'imposition 1967 et 1968.

The trial of this appeal was heard before me in conjunction with the plaintiff's appeal in respect of the following other taxpayers:

c Cet appel fut entendu en même temps que des appels relatifs aux contribuables suivants:

William B. Stelstra	file T-3038-72
Arend J. Deweger	file T-3039-72
Peter Havercamp	file T-3040-72
Jelle Visser	file T-3041-72
Arend J. Veldhuis	file T-3042-72
Reinder Jonas Jacobi	file T-3043-72
Cornelius Stigter	file T-3044-72
Nick Anema	file T-3045-72

d William B. Stelstra	dossier n° T-3038-72
Arend J. Deweger	dossier n° T-3039-72
Peter Havercamp	dossier n° T-3040-72
Jelle Visser	dossier n° T-3041-72
Arend J. Veldhuis	dossier n° T-3042-72
Reinder Jonas Jacobi	dossier n° T-3043-72
e Cornelius Stigter	dossier n° T-3044-72
Nick Anema	dossier n° T-3045-72

It was agreed by counsel that all of the above appeals and subject appeal should be tried together on common evidence.

f Les avocats ont convenu que tous les appels susmentionnés ainsi que le présent appel seraient entendus ensemble sur preuve commune.

The question at issue in these appeals is whether certain sums of money paid by each of the defendants in the taxation years 1967 and 1968 to the Canadian Christian School at Jarvis, Ontario are deductible from their income under the provisions of section 27(1)(a)(i) of the *Income Tax Act*¹.

g La question ainsi en litige consiste à déterminer si certaines sommes d'argent versées par chacun des défendeurs pendant les années d'imposition 1967 et 1968 à une école, la Canadian Christian School, à Jarvis (Ontario) sont déductibles de leur revenu en vertu des dispositions de l'article 27(1)(a)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.¹

¹ 27. (1) For the purpose of computing the taxable income of a taxpayer for a taxation year, there may be deducted from the income for the year such of the following amounts as are applicable:

(a) the aggregate of gifts made by the taxpayer in the year (and in the immediately preceding year, to the extent of the amount thereof that was not deductible under this Act in computing the taxable income of the taxpayer for that immediately preceding year) to

(i) registered Canadian charitable organizations,

¹ 27. (1) Aux fins du calcul du revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition, il peut être déduit du revenu pour l'année ceux des montants suivants qui sont applicables:

a) l'ensemble des dons que, dans l'année (et, dans l'année immédiatement précédente, jusqu'à concurrence du montant desdits dons, qui n'était pas déductible aux termes de la présente loi dans le calcul du revenu imposable du contribuable pour cette année immédiatement antérieure), le contribuable a faits

(i) à des organisations de charité canadiennes enregistrées,

It is admitted by the plaintiff that said Canadian Christian School at Jarvis, Ontario (hereafter the Jarvis School) is a registered Canadian charitable organization within the meaning of said section 27(1)(a)(i).

It is also admitted that during the 1967 taxation year, the defendant paid the Jarvis School \$499.00 and claimed \$299.00 thereof as a charitable deduction under the authority of said section 27(1)(a)(i). It is also admitted that during the 1968 taxation year, the defendant paid the Jarvis School the sum of \$590.00, claiming \$390.00 thereof as a charitable donation.

So far as the other above taxpayers are concerned, the amounts paid in 1967 and 1968 vary but the amounts paid and the amounts claimed as deductions from income are not in dispute. In all of the cases, the common denominator is that the first \$200.00 paid to the Jarvis School was not deducted from income as a charitable donation. The balance paid by each taxpayer to the Jarvis School in each of the years 1967 and 1968 was deducted from income as a charitable donation.

The defendants, in their statements of defence, allege that the Jarvis School, with the advice and consent of the Department of National Revenue, set tuition fees on a family basis in the amount of \$200.00 for all families having children in attendance at said school. They further allege that it was agreed that anything in excess of \$200.00 was to be treated as a donation. The plaintiff, on the other hand, contends that the sums of \$400.00 paid by the defendant in each of the years 1967 and 1968 to the Jarvis School were paid as consideration for the education of his two children attending said School and were not paid by way of gift with the consequence that these amounts are not deductible under section 27(1)(a) of the *Income Tax Act*.

The other above named defendants were assessed on the same basis, *i.e.*, that \$200.00 per student attending the School was paid as consideration for the education of that student, and only the amount paid to the School in

La demanderesse a admis que ladite école, la Canadian Christian School de Jarvis (Ontario), (ci-après appelée l'école de Jarvis) est une organisation de charité canadienne enregistrée au sens de l'article 27(1)(a)(i).

On a aussi admis que, pendant l'année d'imposition 1967, le défendeur avait versé à l'école de Jarvis la somme de \$499.00 et réclamé une déduction de \$299.00 à titre de don charitable, en vertu dudit article 27(1)(a)(i). On a également admis que pendant l'année d'imposition 1968 le défendeur avait versé à l'école de Jarvis la somme de \$590.00 et réclamé une déduction de \$390.00 à titre de don charitable.

En ce qui concerne les autres contribuables susmentionnés, les sommes versées en 1967 et 1968 varient, mais ni leurs montants ni les montants des déductions réclamées ne sont contestés. Le dénominateur commun de toutes ces affaires consiste dans le fait que les premiers \$200.00 versés à l'école de Jarvis ne furent pas déduits du revenu à titre de don charitable. Seul l'excédent des sommes versées par chaque contribuable à l'école de Jarvis pour ces années 1967 et 1968 fut déduit de leur revenu à titre de don charitable.

Ils allèguent dans leur défense que l'école de Jarvis, selon les conseils du ministère du Revenu national et avec son consentement, a fixé le montant des frais de scolarité sur une base familiale, soit \$200.00 pour chaque famille dont les enfants fréquentent ladite école. Ils allèguent en outre qu'il a été convenu que toute somme en sus desdits \$200.00 devait être considérée comme un don. La demanderesse prétend par contre que les sommes de \$400.00 versées par le défendeur à l'école de Jarvis en 1967 et 1968 constituaient la contrepartie de l'éducation donnée à ses deux enfants dans ladite école et ne constituaient pas un don; elle prétend en conséquence que ces montants ne peuvent être déduits en vertu de l'article 27(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les cotisations des autres défendeurs susmentionnés ont été établies sur la même base de calcul, *c.-à-d.*, en considérant que jusqu'à concurrence de \$200.00 par étudiant fréquentant l'école, les sommes versées représentaient la

excess of \$200.00 per student was a gift and deductible under section 27(1)(a).

In short, the defendants have treated \$200.00 per family as tuition, and the balance given as a gift. The plaintiff has treated \$200.00 per student attending as tuition, and the balance given as a gift. Only in the case of families having one student attending the Jarvis School would the different approaches taken by the parties produce the same result for assessment purposes. In the case of all of these defendants, more than one student per family attended the School so that in all of these cases, the resultant assessment is different.

The Jarvis School was organized by the Canadian Christian School Society at Jarvis, (hereafter Jarvis Society). The purpose of the Society was to establish and maintain a separate Christian school so as to carry out the principles of the Society. The basis and principles of the Society are set out in Article 2 of its Constitution which reads as follows:

The basis of this society is the infallible Word of God as interpreted by the Belgic Confession, the Heidelberg Catechism, the Canons of Dort and the Westminster Confession.

Our fundamental principles are:

That our children are a heritage of the Lord and should be reared for Him:

That the parents are responsible for the education of their children in accordance with the Word of God;

That such an education requires a separate Christian School.

The Jarvis School is a member of the Ontario Alliance of Christian Schools (hereafter the Ontario Alliance) which counts some 49 Christian day schools in Ontario as members. There are about 8,500 full time day students in these 49 schools. Most of these schools were organized in the 1950's at a time when Dutch immigrants to Canada decided that they had a unique contribution to make to Canada in gratitude to God and in keeping with their belief that they

contrepartie de l'éducation donnée à cet étudiant et que seules les sommes versées à l'école en sus des premiers \$200.00 par étudiant constituèrent un don et étaient déductibles en vertu de l'article 27(1)a).

En résumé, les défendeurs considèrent que les premiers \$200.00 correspondent aux frais de scolarité par famille et que les sommes en sus constituent un don. Par contre, la demanderesse considère que les frais de scolarité s'élèvent à \$200.00 par étudiant fréquentant l'école et que l'excédent constitue un don. C'est donc seulement dans le cas d'une famille ne comptant qu'un étudiant à l'école de Jarvis que les méthodes différentes choisies par les parties produisent le même résultat pour le montant des cotisations. En ce qui concerne tous les présents défendeurs, chaque famille comptait plusieurs étudiants à l'école de sorte que, dans chacun de ces cas, la cotisation résultante est différente.

L'école de Jarvis a été organisée par la Canadian Christian School Society de Jarvis (ci-après appelée la Société de Jarvis). Le but de cette société était d'établir et de maintenir une école chrétienne séparée qui mettrait en œuvre les principes de la Société. Le fondement et les principes de cette société sont énoncés à l'article 2 de sa constitution que voici:

[TRADUCTION] Le fondement de la présente société est dans la Parole infallible de Dieu telle que l'ont interprété la confession de Belgique, le catéchisme d'Heidelberg, le canon de Dort et la confession de Westminster.

Nos principes fondamentaux sont:

Que les enfants sont un héritage du Seigneur et doivent être élevés en son Nom;

Que les parents ont la responsabilité d'assurer à leurs enfants une éducation conforme à la Parole de Dieu;

Qu'une telle éducation ne peut être dispensée que par une école chrétienne séparée.

L'école de Jarvis est membre de l'Ontario Alliance of Christian Schools (ci-après appelée l'Alliance ontarienne) qui comprend environ 49 écoles chrétiennes (externats) en Ontario. Ces 49 écoles comptent environ 8,500 étudiants externes à plein temps. La plupart de ces écoles ont été créées dans les années 50 à une époque où des immigrants hollandais au Canada décidèrent qu'en reconnaissance envers Dieu, ils devaient apporter au Canada leur contribution

should serve their neighbours and society as a whole. The Society membership comes largely from members of the Christian Reform Church, a Protestant denomination, although membership in the Society is open to anyone who agrees with its purposes and objectives.

Mr. John Olthuis, Policy and Research Director of the Ontario Alliance gave evidence. He said that he was a consultant to the Ontario Alliance on governmental and legal matters (he is a member of the Bar of Alberta). He said that one of his tasks was to attempt to persuade the Government of Ontario to enact legislation permitting parents and supporters of the Alliance's member schools to allocate tax dollars in support of said schools. He described the Ontario Alliance as a service organization and as a central public spokesman for the member schools. He described the purpose of the school societies as being in furtherance of the desire of their members to make a contribution to society by training Christian students, thus ensuring that they would become law abiding and morally upright citizens of Canada. He said that secular education was not the fundamental aim of these schools; that secular education was adequately attended to in the tax-supported public and separate schools already established; that paramount priority was given in the Christian schools to Christian education; and that said Christian education was available as a service not only to members but to the community as a whole.

In December of 1965 and in January of 1966, negotiations and correspondence took place between the Hamilton Christian School Society and the Hamilton District Office of the Income Tax Department concerning a ruling by the Department as to what income tax deductions could be made with respect to contributions made to the School Society.

A misunderstanding as to what was agreed upon seems to have arisen subsequently. The Income Tax Department considered that the tuition fee should be based on the approximate cost per student which at that time amounted to

particulière et que, selon leurs convictions, leur devoir était de servir leur prochain et la société dans son ensemble. La plupart des membres de la Société sont membres de l'Église chrétienne réformée, de confession protestante, bien que l'appartenance à la Société soit ouverte à toute personne qui souscrit à ses buts et objectifs.

John Olthuis, directeur des programmes et recherches de l'Alliance ontarienne, a témoigné. Il affirme avoir été conseiller de l'Alliance ontarienne sur les questions gouvernementales et juridiques (il est membre du Barreau de l'Alberta). Il affirme qu'une de ses fonctions consistait à essayer de convaincre le gouvernement de l'Ontario d'adopter une loi permettant aux parents et aux tenants des écoles membres de l'Alliance d'apporter à ces écoles une aide financière déductible aux fins d'impôt. Il décrit l'Alliance ontarienne comme une organisation d'entraide et comme le porte-parole des écoles membres. Selon lui, le but des sociétés scolaires est la mise en œuvre du désir de leurs membres d'apporter leur contribution à la société en donnant une éducation chrétienne à leurs enfants qui deviendraient ainsi des citoyens canadiens respectueux des lois et moralement intègres. L'éducation séculière, dit-il, ne constituait pas l'objectif fondamental de ces écoles; l'éducation séculière était dispensée de manière adéquate dans les écoles publiques séparées déjà établies, subventionnées par les contribuables; l'éducation chrétienne avait la priorité dans ces écoles chrétiennes; il affirme enfin que cette éducation chrétienne était dispensée à titre de service rendu non seulement aux membres mais à la communauté toute entière.

En décembre 1965 et janvier 1966, la Hamilton Christian School Society engagea des pourparlers et entra en correspondance avec le bureau de district de Hamilton du ministère du Revenu national (impôt) afin que le Ministère décide quelles déductions à l'impôt sur le revenu pourraient être opérées relativement aux contributions versées à la société scolaire.

Il semble qu'il y ait eu par la suite un malentendu sur ce qui fut convenu. Le ministère du Revenu national (impôt) estimait que les frais de scolarité devaient être basés sur le coût approximatif des frais de scolarité par étudiant, soit à

something over \$200.00 per student. On the other hand, the Society had the opinion that the Income Tax Department had agreed on a tuition fee, for tax purposes of \$200.00 per family. Mr. Olthuis testified that he was questioned about this tax problem at the annual meeting in November of 1967 of the Ontario Alliance. He said that based on his understanding of the arrangement reached between the Department of National Revenue and the Hamilton School, he advised said annual meeting that all member schools could proceed on the basis of treating \$200.00 per family as tuition and the balance received as a donation. Pursuant to that advice, the member school societies proceeded accordingly and those of their members who contributed in excess of \$200.00 per annum, claimed such excesses as donations under section 27(1)(a)(i). All of these defendants made such claims for their 1967 and 1968 taxation years.

cette époque un peu plus de \$200.00 par étudiant. Par contre, la Société pensait que le Ministère avait convenu que les frais de scolarité, aux fins de l'impôt, se chiffraient à \$200.00 par famille. Olthuis témoigna avoir été interrogé au sujet de ce problème fiscal lors de la réunion annuelle de l'Alliance ontarienne tenue en novembre 1967. Il affirme que, se fondant sur ce qu'il savait de l'entente conclue entre le ministère du Revenu national et l'école de Hamilton, il a informé les personnes présentes à cette réunion annuelle que toutes les écoles membres pourraient continuer à considérer comme frais de scolarité la somme de \$200.00 par famille et l'excédent comme un don. Conformément à ces conseils, les sociétés scolaires membres continuèrent ainsi et ceux de leurs membres qui avaient versé plus de \$200.00 par an réclamèrent l'excédent à titre de don en vertu de l'article 27(1)a(i). Tous les défendeurs ont réclamé ces déductions pour leurs années d'imposition 1967 et 1968.

Four of these defendants (Messrs. Zandstra, Stelpstra, Deweger and Visser) gave evidence at the trial. Their testimony was basically the same in respect of the issues in these actions. They all had more than one child attending the Jarvis School during the years in question; they all subscribed to Article 2 of the Constitution of the Society (*supra*) stating that the contents thereof were in harmony with their personal faith. Mr. Zandstra said the he viewed the School as an extension of their home life as set out in said Article 2. He also said that he saw the School "... as an instrument for furthering God's kingdom for own family and for our country." They all indicated that they felt a moral obligation to children other than their own which was reflected in their donations to the School Society. The financial statements of the Jarvis School for the subject years were received in evidence. Included in said statements were proposed annual budgets for the financial years July 1, 1967 to June 30, 1968 and July 1, 1968 to June 30, 1969. In the 1967-1968 proposed annual budget, revenue was projected as follows:

Quatre des défendeurs (Zandstra, Stelpstra, Deweger et Visser) ont témoigné lors du procès. Pour l'essentiel, leurs témoignages étaient similaires quant aux points en litige dans ces actions. Chacun d'eux avait plusieurs enfants fréquentant l'école de Jarvis pendant les années en cause; ils souscrivent tous à l'article 2 de la constitution de la Société (précité) et affirment que son énoncé est en accord avec leur foi personnelle. Zandstra déclare qu'il considère l'école comme une extension de leur vie familiale conformément audit article 2. Il prétend aussi considérer l'école [TRADUCTION] «... comme un moyen de servir le Royaume de Dieu pour notre famille et notre pays.» Ils ont tous indiqué qu'ils pensaient avoir une obligation morale envers des enfants autres que les leurs et que cette obligation se reflétait dans leurs dons à la Société. Les états financiers de l'école de Jarvis pour les années en cause ont été soumis en preuve. Ils comprenaient les budgets annuels proposés pour les années financières allant du 1^{er} juillet 1967 au 30 juin 1968 et du 1^{er} juillet 1968 au 30 juin 1969. Le revenu prévu figurant au budget annuel proposé pour 1967-1968 était réparti de la manière suivante:

[TRADUCTION]

<u>Revenue</u>		<u>Budget</u>	<u>Revenu</u>		<u>Budget</u>
<u>Parents:</u>		<u>1967/68</u>	<u>a Parents:</u>		<u>1967/68</u>
Dues	\$ 10.00		Droits	\$ 10.00	
Tuition	200.00		Frais de scolarité	200.00	
Donations			Dons		
Honour Pledge	390.00		Engagement sur l'honneur	390.00	
	<u>85 x \$600.00</u>	<u>\$51,000.00</u>	b	<u>85 x \$600.00</u>	<u>\$51,000.00</u>
<u>Other Members:</u>			<u>Autres membres:</u>		
Dues	\$ 10.00		Droits	\$ 10.00	
Donations	265.00	<u>22,000.00</u>	Donations	265.00	<u>22,000.00</u>
		<u>\$73,000.00</u>	c		<u>\$73,000.00</u>

The 1968-1969 proposed annual budget was developed in much the same way excepting that the number of parents was 87 instead of 85 and the amount per parent by way of honour pledge was projected as \$450.00 rather than \$390.00.

When questioned as to why parents were treated differently in the budgets than other Society members, the defendants who gave evidence attached no significance to this breakdown. They said that they contributed to the School in accordance with their ability to pay. Mr. Zandstra related that in the school year 1973-1974, because of changed financial circumstances, he was unable to pay anywhere near the amount budgeted from parents and that no one from the Society pressured him to pay more. Apparently the Society operates on the basis that the members will pay what they can, based on their own consciences. All of the defendants who testified said they considered the assessment of parents annually to be a moral rather than a legal or contractual obligation. The difference in the assessment of parent members as opposed to non-parent members was explained by some of the witnesses on the basis that a lesser amount per capita was expected and in fact received because, in most cases, they were the younger and older members of society with lower incomes. I was favourably impressed with the evidence given by the defendants. They are conscientious and devout members of the Jarvis Society. They feel very strongly that the concept of Christian

Le budget annuel proposé pour 1968-1969 était ventilé de manière à peu près similaire excepté que le nombre des parents était de 87 au lieu de 85 et que le montant qu'ils devaient verser en vertu de leur engagement sur l'honneur était de \$450.00 au lieu de \$390.00.

Interrogés sur la raison pour laquelle les parents étaient traités de manière différente dans les budgets que les autres membres de la Société, les défendeurs qui ont témoigné n'ont attaché aucune signification particulière à cette distinction. Ils affirmèrent avoir apporté leurs contributions à l'école selon leurs moyens financiers. Zandstra mentionna que, par exemple, pour l'année scolaire 1973-1974, en raison d'un changement dans sa situation financière, il avait été incapable de verser un montant même approchant du montant prévu pour les parents et qu'aucun membre de la Société n'a exercé de pression pour qu'il verse un montant supérieur. Apparemment la Société fonctionne sur le principe que les membres verseront ce qu'ils pourront, selon leurs consciences. Tous les défendeurs qui ont témoigné ont affirmé qu'ils considéraient la cotisation prévue chaque année pour les parents comme une obligation morale plutôt qu'une obligation juridique et contractuelle. Certains témoins ont expliqué la différence entre les cotisations demandées aux membres parents par opposition aux membres non-parents par le fait qu'on prévoyait et qu'effectivement on recevait un montant inférieur *per capita*, car il s'agissait pour la plupart de membres plus jeunes ou plus âgés disposant de

schools is a worthy one and I believe them when they express their belief that these Christian schools develop and produce fine Christian citizens of Canada. However, no matter how praiseworthy I may consider their work with these Christian schools and no matter how much in sympathy with their aims and objectives I may be, my task here is to determine, whether on the evidence before me, the monies paid by these defendants to the Jarvis School were "gifts" as that term is used in section 27(1)(a)(i).

"Gift" is defined in *Halsbury*² as follows:

A gift *inter vivos* may be defined shortly as the transfer of any property from one person to another gratuitously while the donor is alive and not in expectation of death . . . [Underlining mine.]

The in *Black's Law Dictionary*³, "gift" is defined as:

A voluntary transfer of personal property without consideration . . . and:

A parting by owner with property without pecuniary consideration . . .

The *Shorter Oxford Dictionary* defines "Giving" as:

. . . A transfer of property in a thing, voluntarily and without any valuable consideration . . .

Applying the above dictionary definitions of "gift" to the facts of these cases, I have concluded that the payments made by these parents to the Jarvis School were not payments made without consideration and cannot therefore be considered "gifts" under section 27(1)(a)(i).

revenus moins élevés. Je retiens une impression favorable des dépositions des défendeurs. Ils sont des membres consciencieux et dévoués de la Société de Jarvis. Ils croient fermement que le concept des écoles chrétiennes est très valable et je suis disposé à les croire lorsqu'ils expriment la conviction que ces écoles chrétiennes développent et produisent de bons chrétiens canadiens. Cependant, même si je considère que leur travail dans ces écoles chrétiennes est louable, quelle que soit ma sympathie à l'égard de leurs buts et objectifs, il me faut déterminer maintenant si, compte tenu de la preuve soumise, les fonds versés par ces défendeurs à l'école de Jarvis constituaient des «dons» au sens de ce terme à l'article 27(1)a(i).

Le mot «don» est défini dans le *Halsbury*² de la manière suivante:

[TRADUCTION] Un don entre vifs peut être défini succinctement comme le transfert de tout bien d'une personne à une autre à titre gratuit à une époque où le donateur est vivant et où il ne fait pas ce transfert en prévision de sa mort . . . [C'est moi qui souligne.]

Dans le *Black's Law Dictionary*³, le mot «don» est défini comme:

[TRADUCTION] Un transfert volontaire d'un bien sans contrepartie.

et:

[TRADUCTION] Cession d'un bien par un propriétaire, sans contrepartie pécuniaire . . .

Le *Shorter Oxford Dictionary* définit le mot «donner» comme:

[TRADUCTION] . . . Transfert d'un droit de propriété sur une chose, volontairement et sans contrepartie . . .

Appliquant aux faits de l'espèce, ces définitions de dictionnaires du mot «don», j'ai conclu que les sommes versées par les parents à l'école de Jarvis ne constituent pas des paiements effectués sans contrepartie et ne peuvent donc être considérées comme des «dons» en vertu de l'article 27(1)a(i).

² *Halsbury's Laws of England*, 3rd edition, vol. 18, 364 at 365.

³ *Black's Law Dictionary*—rev'd 4th edition—1968, West Publishing Co. 817 at 818.

² *Halsbury's Laws of England*, 3^e édition, vol. 18, 364 à la p. 365.

³ *Black's Law Dictionary*—4^e édition révisée—1968, West Publishing Co. 817 à 818.

These defendants have all expressed their concurrence with and belief in the fundamental principles set out in Article 2 of the Constitution of the Jarvis School Society (*supra*). Included therein is a belief that parents "... are responsible for the education of their children in accordance with the Word of God;" and "... that such an education requires a separate Christian school." It seems to me they received consideration from the Jarvis School in the form of education of their children in a separate Christian school in discharge of their duties as parents as they conceived them to be.

The meaning to be given to the word "gift", as the same was used in the *Income Tax Assessment Act of Australia*, was considered by the High Court of Australia in the case of *Commissioner of Taxation of the Commonwealth v. McPhail*⁴ where Owen J. said:

But it is, I think, clear that to constitute a "gift", it must appear that the property transferred was transferred voluntarily and not as the result of a contractual obligation to transfer it and that no advantage of a material character was received by the transferor by way of return If, however, the payment should be regarded as a voluntary payment, the taxpayer made it in the expectation that in return he would receive, and he did in fact receive, a substantial concession in the fees charged for the education of his son. In neither event did he make a "gift" within the meaning of s.78(1).

The rationale of that case applies equally here. Even accepting the evidence of the defendants in these cases that subject payments were voluntary and not pursuant to a contractual obligation, it seems clear that each parent here received a consideration, *i.e.*, the Christian education of his children.

It seems clear from the evidence of most of the witnesses that they considered they had a primary duty to their own children to provide them with a Christian education in a separate Christian school and that obligation has been discharged by the payments to the Jarvis School. Such a factual situation clearly, in my view, removes these payments from the "gift" category.

⁴ (1967-68) 41 A.L.J.R. 346 at 348.

Les défendeurs ont tous exprimé leur accord et leur conviction relativement aux principes fondamentaux énoncés à l'article 2 de la constitution de la Société de Jarvis (précité). Dans cet article, est exprimée la conviction que les parents «... ont la responsabilité d'assurer à leurs enfants une éducation conforme à la Parole de Dieu;» et «... qu'une telle éducation ne peut être dispensée que par une école chrétienne séparée.» Il me semble qu'ils ont reçu de l'école de Jarvis une contrepartie à ce paiement sous la forme de l'éducation donnée à leurs enfants dans une école chrétienne séparée, dans l'accomplissement de leur devoir en tant que parents tel qu'ils le conçoivent.

Le sens à attribuer au mot «don», employé dans l'*Income Tax Assessment Act of Australia*, fut examiné par la Haute Cour d'Australie dans l'affaire *Commissioner of Taxation of the Commonwealth c. McPhail*⁴ dans lequel le juge Owen déclarait:

[TRADUCTION] Il est évident, à mon avis, que pour constituer un «don», il doit être établi que le bien transféré l'a été volontairement et non en raison d'une obligation contractuelle d'effectuer ce transfert et qu'aucun avantage de nature matérielle n'a été reçu par le cédant en contrepartie de ce transfert Si cependant le paiement devait être considéré comme un paiement volontaire, le contribuable l'a effectué, en s'attendant à recevoir en retour, et a en fait reçu une concession importante sur les droits exigés pour l'éducation de son fils. Dans aucun de ces cas, il n'a fait de «don» au sens de l'article 78(1).

Le raisonnement suivi dans cette affaire s'applique en l'espèce. Même si l'on accepte les témoignages des défendeurs dans ces affaires, selon lesquels les paiements en cause étaient volontaires et ne résultaient pas d'une obligation contractuelle, il semble évident que ces parents ont reçu une contrepartie, *c.-à-d.*, l'éducation chrétienne de leurs enfants.

Il ressort clairement des dépositions de la plupart des témoins qu'ils considéraient avoir envers leurs enfants le devoir essentiel de leur donner une éducation chrétienne dans une école chrétienne séparée et s'être acquittés de cette obligation par les paiements versés à l'école de Jarvis. A mon avis, une telle situation de fait exclut clairement ces paiements de la catégorie des «dons».

⁴ (1967-68) 41 A.L.J.R. 346 à la p. 348.

I was not referred to nor did I find any decisions of this Court in a similar situation. However, I was referred to several decisions of the Tax Appeal Board⁵ in which the meaning of "gift" as used in section 27(1)(a)(i) was considered in circumstances similar to those here being considered. In all of those cases, the claim for gift was disallowed because of the presence of consideration for the payment.

For the foregoing reasons, I have concluded that the Minister of National Revenue was correct in deciding that payments made by these defendants were not gifts to the extent of at least \$200.00 per child attending the School per year. The figure of \$200.00 per child used by the Department was an arbitrary figure in the sense that it is lower than the actual cost per child established by the evidence. The evidence as to the number of children attending the Jarvis School during the years under review was not too satisfactory although the defendant, Stelpstra, the School's bookkeeper said it would average 200, "... give or take 10 students either way". On this basis, the cost per student based on the actual operating cost of the School approximates \$236.00 in the 1967-1968 school year and \$250.00 in the 1968-1969 school year.

Thus, the arbitrary figure of \$200.00 selected by the Minister is on the low side. This is not a case however where the assessments should be referred back to the Minister since that course of action would result in an increase in the assessments. This would have the effect of allowing an appeal by the Minister from his own assessment. On a taxpayer's appeal to the Court, the matter for determination is basically whether the assessment is too high⁶. In the case at bar, the assessor has acted on the correct

⁵ *Gaudin v. M.N.R.* 55 DTC 385; *No. 688 v. M.N.R.* 60 DTC 130; *Homa v. M.N.R.* 69 DTC 673; *Aspinall v. M.N.R.* 70 DTC 1669.

⁶ For a similar view see: *Harris v. M.N.R.* 64 DTC 5332 at 5337 per Thurlow J. See also: *Vineland Quarries v. M.N.R.* 70 DTC 6043; *Bronze Memorials [No. 2] v. M.N.R.* 69 DTC 5420; *Consolidated Building v. M.N.R.* 65 DTC 5211.

On ne m'a mentionné aucune décision de la présente cour sur une situation similaire, et je n'en ai pas trouvé. On m'a mentionné cependant plusieurs décisions de la Commission d'appel de l'impôt⁵ à l'occasion desquelles elle a examiné le sens du mot «don» utilisé à l'article 27(1)(a)(i), dans des circonstances analogues à celles de l'espèce. Dans toutes ces affaires, les déductions réclamées à titre de dons ont été rejetées en raison de l'existence de contreparties à ces paiements.

Pour toutes ces raisons, je conclus que le ministre du Revenu national avait décidé à juste titre que, jusqu'à concurrence d'au moins \$200.00 annuellement et par enfant fréquentant l'école, les paiements effectués par les défendeurs ne constituaient pas des dons. Le chiffre de \$200.00 par enfant retenu par le Ministère est arbitraire, car il s'agit d'un chiffre inférieur au coût réel de l'éducation d'un enfant établi par la preuve. La preuve relative au nombre d'enfants fréquentant l'école de Jarvis pendant les années en cause n'est pas très satisfaisante bien que le défendeur Stelpstra, comptable de l'école, ait affirmé qu'il était en moyenne de 200, [TRADUCTION] «... à dix étudiants près». A partir de ce chiffre, le coût par étudiant fondé sur le coût réel de fonctionnement de l'école s'élève à environ \$236.00, pour l'année 1967-1968 et à \$250.00 pour l'année scolaire 1968-1969.

Ainsi, le chiffre arbitraire de \$200.00 retenu par le Ministre est inférieur au coût réel. Il ne s'agit pourtant pas ici d'un cas où les cotisations devraient être renvoyées au Ministre puisqu'il en résulterait une augmentation des cotisations. Cela reviendrait à accueillir un appel interjeté par le Ministre des cotisations qu'il a lui-même établies. Dans un appel interjeté par un contribuable devant la Cour, la question fondamentale consiste à déterminer si la cotisation est trop élevée⁶. En l'espèce, le répartiteur a agi selon un

⁵ *Gaudin c. M.R.N.* 55 DTC 385; *N° 688 c. M.R.N.* 60 DTC 130; *Homa c. M.R.N.* 69 DTC 673; et *Aspinall c. M.R.N.* 70 DTC 1669.

⁶ Pour un point de vue analogue, voir: *Harris c. M.R.N.* 64 DTC 5332 à la p. 5337, le juge Thurlow. Voir aussi: *Vineland Quarries c. M.R.N.* 70 DTC 6043; *Bronze Memorials c. M.R.N.* 69 DTC 5420; *Consolidated Building c. M.R.N.* 65 DTC 5211.

principle but his assessments are slightly on the low side. In these circumstances, it seems clear that the assessments should be affirmed.

During the course of argument, I directed the attention of both counsel to the two recent judgments of the Federal Court of Appeal in the case of *Galway v. M.N.R.*⁷ and invited their comments as to the applicability of the rationale of those decisions to the facts in the cases at bar. After considering the submissions of counsel thereon, I have concluded that the *Galway* case (*supra*) is distinguishable on its facts. In that case, the Court was being asked to implement a compromise settlement rather than to implement an agreement between the parties as to how the assessment should have been made by application of the law to the true facts. The Court of Appeal said at page 602:

... in our view, the Minister has a statutory duty to assess the amount of tax payable on the facts as he finds them in accordance with the law as he understands it. It follows that he cannot assess for some amount designed to implement a compromise settlement and that, when the Trial Division, or this Court on appeal, refers an assessment back to the Minister for re-assessment, it must be for re-assessment on the facts in accordance with the law and not to implement a compromise settlement.

In the cases at bar, the impugned assessments are not "compromise" assessments as that term is used in the *Galway* case (*supra*). Subject assessments were based on the assessor's best estimate at the time of the actual cost of educating each student at the Jarvis School based on the information available to him at that time. It now transpires that said estimates were on the low side. In my view, such a circumstance cannot operate to invalidate subject assessments. To hold otherwise would be to invalidate every assessment that was on the low side, whether it be for arithmetical error or on the basis of later discovered facts. The *Income Tax Act* does not, in my view, require such a result⁸.

⁷ [1974] 1 F.C. 593; [1974] 1 F.C. 600.

⁸ See for example: section 152(8) *Income Tax Act* 1973-74.

principe correct mais ses cotisations sont légèrement inférieures à ce qu'elles auraient dû être. Dans les circonstances, il est évident, semble-t-il, que les cotisations doivent être confirmées.

Lors des débats, j'ai porté à l'attention des deux avocats deux jugements récents de la Cour d'appel fédérale, dans l'affaire *Galway c. M.R.N.*⁷ et je les ai invités à faire quelques commentaires sur la possibilité d'appliquer le raisonnement suivi dans ces décisions aux faits de l'espèce. Après avoir examiné les prétentions des avocats à ce sujet, j'ai conclu qu'il fallait établir une distinction sur les faits avec l'affaire *Galway* (précitée). Dans cette affaire, on demandait à la Cour de donner effet à un compromis plutôt qu'à une entente intervenue entre les parties, sur la manière d'établir la cotisation en appliquant le droit aux faits réels. La Cour d'appel déclarait à la page 602:

... à notre avis, le Ministre a l'obligation aux termes de la Loi, de fixer le montant de l'impôt exigible d'après les faits qu'il établit et en conformité de son interprétation de la loi. Il s'ensuit qu'il ne peut établir une cotisation pour un certain montant fixé afin de donner effet à un compromis et que, lorsque la Division de première instance ou la présente cour d'appel défère une cotisation au Ministre pour nouvelle cotisation, cela ne peut s'effectuer que d'après les faits et en conformité de la loi, et non pour donner effet à un compromis.

Dans les affaires présentes, les cotisations attaquées ne sont pas des «compromis» au sens de ce terme dans l'affaire *Galway* (précitée). Les cotisations en cause ont été établies selon la meilleure estimation possible, à l'époque, du coût réel de l'éducation de chaque étudiant à l'école de Jarvis selon les informations alors disponibles. Il s'avère maintenant que ces estimations ne sont pas assez élevées. A mon avis, une telle situation ne peut entraîner la nullité des cotisations en cause. En décider autrement reviendrait à conclure que toutes les cotisations trop faibles sont nulles, qu'il s'agisse d'une erreur de calcul ou d'une erreur révélée par des faits découverts ultérieurement. La *Loi de l'impôt sur le revenu* n'exige pas à mon avis un tel résultat⁸.

⁷ [1974] 1 C.F. 593; [1974] 1 C.F. 600.

⁸ Voir par exemple: l'article 152(8) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* 1973-74.

Subject assessments are accordingly affirmed. The plaintiff's appeals are therefore allowed. Pursuant to section 178(2) of the 1973-74 Act, I direct that the Minister shall pay to the solicitor for the defendants the sum of \$5,000.00 as fees and the sum of \$150.00 as disbursements as the defendants' reasonable and proper costs in connection with all of subject nine actions.

Les cotisations en cause sont donc confirmées. Les appels interjetés par la demanderesse sont donc accueillis; conformément à l'article 178(2) de la Loi de 1973-74, j'ordonne au ^a Ministre de payer au procureur des défendeurs la somme de \$5,000.00, à titre d'honoraires, et la somme de \$150.00 pour les frais raisonnables et justifiés engagés par les défendeurs à l'occasion des neuf actions.