

A-277-72

A-277-72

Frank H. Galway (Appellant) (Plaintiff)**Frank H. Galway (Appellant) (Demandeur)**

v.

c.

Minister of National Revenue (Respondent) (Defendant)**a Le ministre du Revenu national (Intimé) (Défendeur)**

Court of Appeal, Jackett C.J., Thurlow and Pratte JJ.—Ottawa, April 22, 1974.

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, les juges Thurlow et Pratte—Ottawa, le 22 avril 1974.

*Income tax—Application by appellant for consent judgment—Objections raised by Court of Appeal—Opportunity for oral argument granted—Federal Court Rules 324, 1212—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 54(1), 100(4).***b Impôt sur le revenu—L'appellant demande un jugement sur consentement—Objections soulevées par la Cour d'appel—Possibilité de présenter des plaidoiries orales accordée—Règles 324 et 1212 de la Cour fédérale—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 54(1) et 100(4).**

After payment of his 1961 income tax, the appellant was re-assessed in 1966 for income not previously reported, in the sum of \$200,500, with resulting additional tax of \$133,000 plus \$32,000 for interest. The appeal was dismissed by the Tax Review Board and the Trial Division.

c Après paiement de son impôt sur le revenu pour l'année 1961, une nouvelle cotisation de l'appellant a été établie en 1966 pour son revenu de \$200,500 non déclaré précédemment, ce qui a entraîné un impôt supplémentaire de \$133,000, plus \$32,000 d'intérêt. L'appel fut rejeté par la Commission de révision de l'impôt et la Division de première instance.

On appeal to this Court, application was made for judgment, on consent, referring back to the respondent the appellant's assessment, so as to re-assess his tax and interest owing in the total sum of \$100,000, a reduction from the sum of \$165,000 standing against the appellant for additional tax plus interest.

d En appel devant cette cour une demande de jugement sur consentement fut introduite pour déferer la cotisation de l'appellant à l'intimé afin de procéder à une nouvelle cotisation de l'appellant fixant l'impôt et l'intérêt dûs au montant total de \$100,000, soit un montant inférieur aux \$165,000 dûs par l'appellant au titre de l'impôt supplémentaire et de l'intérêt.*Held*, the Court envisaged difficulties in the way of the application, since (1) the consent judgment would fix a single sum for both tax and interest; (2) the amount of a fixed sum for interest before the tax has all been paid was inconsistent with section 54(1) of the *Income Tax Act*; (3) this was not a case where there should be a reduction of the amount in dispute: (a) for the purpose of correcting the amount; (b) under the *Financial Administration Act*, R.S.C. 1970, c. F-10, section 17; (c) under the *Department of Justice Act*, R.S.C. 1970, c. J-2. On the contrary, this was a case in which the whole sum of \$200,500 was taxable or it was not. The parties should be allowed 30 days to apply for a date and place for oral argument of the application and, in default, the application for consent judgment should be dismissed.*Arrêt*: la Cour a examiné les difficultés soulevées par la demande, puisque (1) le jugement sur consentement fixe une somme unique couvrant l'impôt et l'intérêt; (2) un montant fixe d'intérêt avant que l'impôt ait été complètement acquitté est incompatible avec l'art. 54(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; (3) il ne s'agit pas d'une affaire où l'on doit réduire le montant en litige: a) aux fins de rectifier le montant; b) aux termes de la *Loi sur l'administration financière*, S.R.C. 1970, c. F-10, article 17; c) aux termes de la *Loi sur le ministère de la Justice*, S.R.C. 1970, c. J-2. Au contraire, il s'agissait d'une affaire dans laquelle les \$200,500 en entier étaient imposables ou non. Les parties ont trente jours pour demander les date et lieu de l'audience relative à la requête et, à défaut, la requête en jugement sur consentement sera rejetée.*Slaney v. Kean* [1970] 1 All E.R. 434, considered.**h** Arrêt examiné: *Slaney c. Kean* [1970] 1 All E.R. 434.

APPLICATION in writing under Rule 324.

DEMANDE par écrit en vertu de la Règle 324.

COUNSEL:

AVOCATS:

Richard R. Walker for appellant.
W. J. Hobson for respondent.**i** *Richard R. Walker* pour l'appellant.
W. J. Hobson pour l'intimé.

SOLICITORS:

PROCUREURS:

Wilson, Barnes, Walker, Montello, Beach & Perfect, Windsor, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.**j** *Wilson, Barnes, Walker, Montello, Beach & Perfect*, Windsor, pour l'appellant.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimé.

REASONS FOR JUDGMENT OF THE COURT—

This is an application in writing under Rule 324 for a consent judgment in an appeal from a judgment of the Trial Division, the effect of which consent judgment would be that the judgment of the Trial Division would be set aside and there would be a judgment of this Court whereby the appellant's assessment under the *Income Tax Act* for the 1961 taxation year would be referred back to the respondent "to re-assess the appellant's tax and interest in the total amount of \$100,000 in accordance with the Amended Minutes of Settlement filed".

As we have doubt as to whether the application should be granted, we are of opinion that counsel should be given an opportunity to speak thereto in open court. So that counsel will understand what our difficulties are, we shall set them out.

The relevant facts, as they appear from the Trial Division file, are as follows:

1. In 1962, the appellant filed his income tax return for the 1961 taxation year showing a tax payable for the year of \$16,178.00, of which \$4,950 had been paid by deduction at the source and \$11,288.08 remained unpaid.
2. The appellant was assessed for tax as reported for the year and the balance was apparently paid.
3. In 1966, the appellant was re-assessed for \$149,559.66 for the 1961 taxation year, which amount was reached by adding to the amount as originally assessed \$133,381.58 being an amount of additional tax arising from a "Commission" of \$200,500 that the appellant had not reported as income. The re-assessment also fixed an amount of \$32,344.89 as "interest charged on tax increase".
4. The appellant appealed first to the Tax Review Board and then to the Trial Division. In the Trial Division there was no dispute as to amount; the sole question was whether the

MOTIFS DU JUGEMENT DE LA COUR—Il s'agit d'une demande par écrit en vertu de la Règle 324 visant à obtenir un jugement sur consentement dans le cadre d'un appel interjeté d'un jugement de la Division de première instance. Ledit jugement sur consentement entraînerait l'annulation du jugement de la Division de première instance et la présente cour rendrait un jugement par lequel la cotisation de l'appellant, pour l'année d'imposition 1961, serait déferée à l'intimé en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* afin [TRADUCTION] «de procéder à une nouvelle cotisation de l'appellant fixant l'impôt et l'intérêt au montant total de \$100,000 en conformité du procès-verbal de transaction modifié, tel que versé au dossier».

Comme nous ne sommes pas certains que la requête doive être accueillie, il convient de donner aux avocats l'occasion de plaider à l'audience. Nous allons passer la question en revue pour que les avocats sachent où nous situons les difficultés.

Voici les faits pertinents, tels qu'ils se dégagent du dossier de la Division de première instance:

1. En 1962, l'appellant produisit sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 1961; l'impôt exigible pour l'année en question s'élevait à \$16,178.00 dont \$4,950 avaient été payés par retenue à la source et \$11,288.08 demeuraient impayés.
2. La cotisation d'impôt de l'appellant fut établie selon sa déclaration pour l'année et le solde fut apparemment réglé.
3. En 1966, une nouvelle cotisation de \$149,559.66 fut établie pour l'année d'imposition 1961. Ce chiffre fut calculé en ajoutant \$133,381.58 à la cotisation établie à l'origine, soit le montant d'un impôt supplémentaire provenant d'une «commission» de \$200,500 que l'appellant n'avait pas déclarée comme revenu. La nouvelle cotisation fixa également un montant de \$32,344.89 à titre d'«intérêt calculé sur l'augmentation de l'impôt».
4. L'appellant interjeta tout d'abord appel devant la Commission de révision de l'impôt, puis devant la Division de première instance. Il n'y eut aucune controverse quant au mon-

amount of \$200,500 had been received in such circumstances as to require that it be included in computing the appellant's income for the 1961 taxation year for the purposes of Part I of the *Income Tax Act*.

5. The appeal was dismissed by the Trial Division and an appeal to this Court was commenced.

The operative part of the proposed consent judgment of this Court would read as follows:

THIS COURT DOETH ORDER AND ADJUDGE that the Appellant's appeal from an assessment in respect of his 1961 taxation year be and the same is hereby allowed in part, without costs and the said assessment be referred back to the Respondent to re-assess the Appellant's tax and interest in the total amount of \$100,000.00 in accordance with the Amended Minutes of Settlement filed herein.

In the absence of special authority, there is doubt as to whether a judgment should be set aside on appeal unless the Court of Appeal has dealt with the matter on the merits. Compare *Slaney v. Kean*.¹

Authority to reverse or vary a judgment on consent is to be found in Rule 1212, as amended, which reads as follows:

Rule 1212. A respondent may consent to the reversal or variation of the judgment appealed against by giving to the appellant a notice stating that he consents to the reversal or variation of the judgment in the manner therein indicated, and thereupon the Court shall, upon the application of the appellant, pronounce judgment in accordance with the notice as a matter of course if the resultant judgment is one that would have been given on consent.

Where the judgment given under this rule reverses or varies the judgment of the Trial Division, the resultant judgment must be one that the Trial Division could have given on consent. This flows from the fact that what this Court can do, in such a case, when it allows an appeal from the Trial Division, is to give the judgment that the Trial Division should have given (see section 52(b) of the *Federal Court Act*).

What the Trial Division could do on an appeal under the *Income Tax Act*, as it applied for the

tant devant la Division de première instance; la seule question était de savoir si la somme de \$200,500 avait été perçue dans des circonstances telles qu'on devait l'inclure dans le calcul du revenu de l'appellant pour l'année d'imposition 1961 aux fins de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

5. La Division de première instance ayant rejeté l'appel, l'appellant a porté l'affaire devant la présente cour.

Le paragraphe essentiel du jugement sur consentement proposé se lit comme suit:

[TRADUCTION] LA COUR SUSDITE STATUE que l'appel interjeté par l'appellant d'une cotisation à l'égard de son année d'imposition 1961 est accueilli en partie, sans dépens, et que ladite cotisation est déferée à l'intimé afin qu'il procède à une nouvelle cotisation de l'appellant et fixe les intérêts à la somme totale de \$100,000.00 en conformité du procès-verbal de transaction modifié, tel que versé au dossier.

En l'absence d'une disposition spéciale, il n'est pas certain qu'on doive infirmer un jugement en appel à moins que la Cour d'appel n'ait étudié la question au fond. Comparer avec l'arrêt *Slaney c. Kean*.¹

On trouve le pouvoir d'infirmer ou de modifier un jugement sur consentement à la Règle 1212, telle que modifiée, qui se lit comme suit:

Règle 1212. Un intimé peut consentir à ce que le jugement porté en appel soit infirmé ou modifié en donnant à l'appellant un avis indiquant qu'il consent à ce que le jugement soit infirmé ou modifié de la manière y indiquée, et la Cour doit ensuite, à la demande de l'appellant, rendre jugement en conformité de l'avis à condition que ledit jugement en soit un qui puisse être prononcé du consentement mutuel des parties.

Lorsque le jugement rendu en vertu de cette règle infirme ou modifie le jugement de la Division de première instance, il ne peut s'agir que d'un jugement que la Division de première instance aurait pu prononcer du consentement des parties. Cela découle du fait que cette cour, quand elle accueille un appel d'une décision de la Division de première instance, doit rendre le jugement que la Division de première instance aurait dû rendre (voir l'article 52b) de la *Loi sur la Cour fédérale*).

Lors d'un appel interjeté en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* telle qu'elle s'appliquait

¹ [1970] 1 All E.R. 434.

¹ [1970] 1 All E.R. 434.

1961 taxation year, where the result of the appeal was to vary the assessment, was to allow the appeal and either vary the assessment or refer the assessment back to the Minister for "reconsideration and re-assessment" (see section 100(4)). It would not seem that the Court can, by a reference of an assessment back for re-assessment, require the Minister to do anything except what the statute requires him to do on a re-assessment.

It seems obvious that the Minister cannot, on a re-assessment, do anything other than assess in accordance with the authority conferred on him by the *Income Tax Act*. What the Minister was required to do was to assess

- (a) the tax for the taxation year, and
- (b) the interest and penalties, if any, payable.

Compare section 46(1) of the aforesaid *Income Tax Act*.

Our primary difficulty with the proposed consent judgment is that it proposes to fix one sum for tax and interest whereas, superficially at least, the Minister has authority to assess the tax for the taxation year and a separate authority to assess interest and penalties.

Our second difficulty is with reference to "interest". The interest in question is presumably payable under section 54(1) of the aforesaid *Income Tax Act*, which reads as follows:

54. (1) Where the amount paid on account of tax payable by a taxpayer under this Part for a taxation year before the expiration of the time allowed for filing the return of the taxpayer's income is less than the amount of tax payable for the year under this Part, the person liable to pay the tax shall pay interest on the difference between those two amounts from the expiration of the time for filing the return of income to the day of payment at the rate of 6% per annum.

We do not read this provision as lending itself to the assessment of a fixed amount for interest before the tax has all been paid. The liability is

pour l'année d'imposition 1961, la Division de première instance, pouvait, lorsque cet appel avait pour effet de modifier la cotisation, accueillir l'appel et modifier la cotisation ou la déférer au Ministre pour «plus ample étude et nouvelle cotisation» (voir l'article 100(4)). Il ne semble pas que la Cour puisse, en déférant la cotisation pour en faire établir une nouvelle, demander au Ministre de prendre des mesures autres que celles que la Loi l'oblige à prendre en pareil cas.

Il semble évident qu'en établissant une nouvelle cotisation, le Ministre ne peut rien faire d'autre que l'établir en conformité du pouvoir que lui confère la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ainsi, le Ministre était tenu de fixer

- a) la cotisation d'impôt pour l'année d'imposition et
- b) l'intérêt payable et les pénalités, le cas échéant.

Comparer avec l'article 46(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* susmentionnée.

Le premier problème relatif au jugement sur consentement proposé provient du fait qu'il envisage de fixer une seule somme pour l'impôt et les intérêts alors que, en apparence au moins, le Ministre a un pouvoir de fixer l'impôt pour l'année d'imposition et un pouvoir accessoire de fixer l'intérêt et les pénalités.

Le second problème réside dans la mention de l'«intérêt». L'intérêt en cause est probablement payable en vertu de l'article 54(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* susmentionnée, qui se lit comme suit:

54. (1) Lorsque le montant versé, au titre de l'impôt payable par un contribuable en vertu de la présente Partie pour une année d'imposition, avant l'expiration du délai accordé pour la production de la déclaration du revenu du contribuable, est inférieur au montant de l'impôt payable pour l'année en vertu de la présente Partie, la personne tenue d'acquitter l'impôt doit payer l'intérêt sur la différence entre ces deux montants, à compter de l'expiration du délai pour la production de la déclaration du revenu jusqu'au jour du paiement au taux de six pour cent l'an.

A notre avis, cette disposition ne permet pas la cotisation d'un montant fixe pour les intérêts avant que l'impôt ait été complètement acquitté.

to pay interest at 6 per cent per annum on unpaid tax (an amount that can be fixed) from a certain time "to the day of payment" and, in our view, it must be assessed accordingly.² If the Minister cannot assess interest at a fixed amount before payment of the tax, it would not seem that the Court can direct him to.

A further difficulty is that, assuming the assessment of interest can be made at a fixed amount for the period to the time of assessment (which the proposed assessment does not expressly do), the result of the proposed lump sum assessment would be that the amount assessed as tax would diminish with a delay in implementing the settlement and this, as it seems to us, cannot be right in principle.

Finally, we must express a serious doubt as to whether the settlement agreement is an appropriate one for implementation by assessment at all. There are three possibilities as to the reason for the settlement, viz:

(a) the parties are in agreement that the correct tax payable on the facts as proved at trial is a certain amount, in which event, a judgment to implement the agreement by reassessment would require the respondent to do something that falls within his assessment powers,

(b) the Minister in his wisdom is satisfied that there are compassionate grounds for remission, in which event, the Governor in Council can remit under section 17 of the *Financial*

On doit payer un intérêt de six pour cent l'an sur l'impôt impayé (montant qui peut être déterminé) à compter d'une certaine date «jusqu'au jour du paiement» et, selon nous, on doit fixer la cotisation en conséquence.² Si le Ministre ne peut fixer les intérêts avant le paiement de l'impôt il ne semble pas que la Cour puisse le lui ordonner.

On se heurte à une difficulté supplémentaire; en effet, en supposant que l'on puisse fixer le montant des intérêts pour la période à courir jusqu'au moment de la cotisation (ce que la cotisation proposée ne fait pas expressément), il résulterait de cette cotisation proposée sous forme de somme forfaitaire que tout retard dans l'exécution du règlement provoquerait la diminution du montant de l'impôt exigible et cela, nous semble-t-il, ne peut être fondé.

Enfin, nous devons exprimer un doute sérieux sur le point de savoir s'il s'agit d'une transaction susceptible d'être mise en œuvre au moyen d'une cotisation. Il existe trois motifs possibles d'une telle transaction, à savoir:

a) les parties reconnaissent que l'impôt exact dû sur la base des faits établis au procès est d'un certain montant, auquel cas un jugement donnant effet à l'accord par voie de nouvelle cotisation exigerait que l'intimé prenne des mesures qui relèvent de ses pouvoirs de cotisation,

b) le Ministre, dans sa sagesse, a la conviction qu'il existe des considérations humanitaires pour une remise d'impôt, auquel cas le gouverneur en conseil peut y procéder en vertu

² The assessment might, for example, be to the effect that interest is payable on the amount of \$X (the unpaid tax) at 6 per cent per annum from April 30, 197- to the day of payment of the aforesaid amount of \$X. It cannot be that interest is assessed at a fixed amount for a period that has not been ascertained.

² La cotisation pourrait par exemple porter que l'intérêt est payable sur le montant de \$X (l'impôt impayé) au taux de 6 p. 100 l'an du 30 avril 197- jusqu'au jour du paiement dudit montant de \$X. On ne peut fixer l'intérêt pour une période qui n'est pas déterminée.

Administration Act, R.S.C. 1970, c. F-10,³ or

(c) the legal advisors of the Minister are satisfied that it is impractical to collect the amount payable under the present assessment and that more can be obtained under the compromise agreement than can be collected through legal process, in which event, the compromise is probably a proper subject matter for a compromise agreement made, in the exercise of the powers of the Attorney General of Canada to regulate and conduct litigation on behalf of the Crown, under the *Department of Justice Act*, R.S.C. 1970, c. J-2.

This is clearly not a case where there should be a reduction in the amount of the tax in dispute. It is a case where the whole \$200,500 was taxable or it was not. In those circumstances, we have grave doubt as to whether the Minister is legally entitled to re-assess for a part of the amount of tax in question. If he is not legally entitled to do so, the Court cannot require him to do so.

Reference might also be made to a question that occurs to us as to whether the judgment as consented to carries out the intention of the

³ 17. (1) The Governor in Council, on the recommendation of the Treasury Board, whenever he considers it in the public interest, may remit any tax, fee or penalty.

(2) A remission pursuant to this section may be total or partial, conditional or unconditional, and may be granted

(a) before, after or pending any suit or proceeding for the recovery of the tax, fee or penalty in respect of which it is granted;

(b) before or after any payment thereof has been made or enforced by process or execution; and

(c) in the case of a tax or fee, in any particular case, or class of case and before the liability therefor arises.

(3) A remission pursuant to this section may be granted (a) by forbearing to institute a suit or proceeding for the recovery of the tax, fee or penalty in respect of which the remission is granted;

(b) by delaying, staying or discontinuing any suit or proceeding already instituted;

(c) by forbearing to enforce, staying or abandoning any execution or process upon any judgment;

(d) by the entry of satisfaction upon any judgment; or

(e) by repaying any sum of money paid to or recovered by the Receiver General for the tax, fee or penalty.

de l'article 17 de la *Loi sur l'administration financière*, S.R.C. 1970, c. F-10,³ ou

c) les conseillers juridiques du Ministre sont convaincus qu'il est difficile de percevoir le montant dû aux termes de la cotisation actuelle et qu'on peut obtenir plus aux termes de la transaction que par une action en justice, auquel cas le compromis est probablement une transaction qui peut être effectuée à juste titre dans l'exercice des pouvoirs du procureur général du Canada visant à régler et à diriger toute action pour le compte de la Couronne en vertu de la *Loi sur le ministère de la Justice*, S.R.C. 1970, c. J-2.

Il ne s'agit manifestement pas d'une affaire où l'on convient de réduire le montant de l'impôt en cause. Il s'agit de savoir si les \$200,500 en entier étaient imposables ou non. Dans ces circonstances, nous émettons des doutes sérieux quant à savoir si le Ministre est fondé en droit à établir une nouvelle cotisation pour ne réclamer qu'une partie du montant de l'impôt en cause. S'il n'est pas fondé en droit à le faire, la Cour ne peut exiger qu'il le fasse.

Il conviendrait également de mentionner une question qui s'est présentée à nous, à savoir si le jugement sur consentement satisfait à l'intention

³ 17. (1) Sur la recommandation du conseil du Trésor, le gouverneur en conseil peut, chaque fois qu'il le juge d'intérêt public, remettre tout impôt, droit ou peine.

(2) Une remise selon le présent article peut être totale ou partielle, conditionnelle ou absolue, et accordée

a) avant, après ou pendant une poursuite ou procédure en recouvrement de l'impôt, du droit ou de la peine à l'égard de laquelle la remise est octroyée;

b) avant ou après qu'un paiement en a été effectué ou poursuivi par voie de droit ou saisie-exécution; et,

c) s'il s'agit d'un impôt ou droit, dans tout cas particulier ou toute catégorie de cas particulière et avant que la responsabilité à cet égard prenne naissance.

(3) Une remise selon le présent article peut être accordée a) par l'abstention d'intenter une poursuite ou procédure en recouvrement de l'impôt, du droit ou de la peine à l'égard de laquelle la remise est octroyée;

b) par l'ajournement, la suspension ou la discontinuation de toute poursuite ou procédure déjà intentée;

c) par l'abstention de poursuivre toute exécution ou voie de droit sur jugement, ou par la suspension ou l'abandon d'une exécution ou voie de droit de ce genre;

d) par l'inscription de l'acquiescement d'obligation sur jugement; ou

e) par le remboursement de toute somme d'argent payée au receveur général ou recouvrée par ce dernier, pour l'impôt le droit ou la peine.

parties. We think that it is so worded as to fix the tax for 1961 and interest at \$100,000. This would mean that the \$16,178.08 already paid would have to be deducted therefrom to ascertain the amount payable. The Minutes of Settlement, however, contemplate payment of the whole amount.

The parties, or either of them, should be allowed, within thirty days from the date of these Reasons, to apply for a date and place for oral argument of the application and, if no such application is made, the application for consent judgment should stand dismissed.

des parties. Nous pensons qu'il est rédigé de façon à fixer l'impôt pour 1961 et l'intérêt à \$100,000. Cela signifierait que les \$16,178.08 déjà payés devraient en être déduits pour déterminer le montant exigible. Le procès-verbal de transaction, toutefois, vise le paiement du montant total.

Les parties, ou l'une d'entre elles, ont trente jours à compter de la date du prononcé de ces motifs pour demander les date et lieu de l'audience relative à la requête et, à défaut d'une telle demande, la requête en jugement sur consentement sera rejetée.