

A-170-93

A-170-93

Her Majesty the Queen (*Appellant*)Sa Majesté la Reine (*appelante*)

v.

c.

Alan M. Schwartz (*Respondent*)

a

Alan M. Schwartz (*intimé*)

INDEXED AS: SCHWARTZ v. M.N.R. (C.A.)

RÉPERTORIÉ: SCHWARTZ c. M.R.N. (C.A.)

Court of Appeal, Mahoney, Stone and McDonald JJ.A.—Ottawa, February 1 and 15, 1994.

b Cour d'appel, juges Mahoney, Stone et McDonald, J.C.A.—Ottawa, 1<sup>er</sup> et 15 février 1994.

*Income tax — Income calculation — Appeal from Tax Court decision characterizing amount received by respondent upon breach of employment agreement not as income from employment but as compensation for loss of income for future services, embarrassment, anxiety — Tax Court Judge relying solely on respondent's testimony — Finding no evidence of allocation of settlement amount between loss of income and embarrassment, anxiety, inconvenience — T.C.J.'s failure to weigh contradictory documentary evidence palpable and overriding error — Where, pursuant to legal right, person receiving compensation for failure to receive sum of money which, had it been received, would have been income from employment or office, compensation treated as if money received — Where right to compensation ensuing upon legal wrong, source of right and wrong activating it two different things — Employment contract source of respondent's right — Source of income within Income Tax Act, s. 3(a).*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Appel d'une décision de la Cour de l'impôt qualifiant le montant reçu par l'intimé à la suite de la rupture de son contrat d'embauchage, non pas de revenu tiré d'un emploi, mais d'indemnité visant la perte de revenu pour services futurs, l'embarras et l'anxiété — Le juge de la Cour de l'impôt s'est fondé exclusivement sur le témoignage de l'intimé — Il a conclu que rien dans la preuve n'indiquait de quelle manière le montant de la transaction se répartissait entre le manque à gagner, d'une part, et l'embarras, l'anxiété et le désagrément, d'autre part — L'omission par le juge de la Cour de l'impôt de soupeser la preuve documentaire contradictoire constitue une erreur manifeste et dominante — Chaque fois qu'une personne reçoit, en vertu d'un droit, une indemnité au lieu d'une somme d'argent qui aurait constitué un revenu tiré d'un emploi ou d'une charge, cette indemnité est traitée de la même manière que la somme d'argent l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacée — Lorsque le droit à l'indemnisation découle d'un acte fautif en droit, la source du droit à l'indemnisation ne doit pas être confondue avec l'acte fautif donnant lieu à l'exercice de ce droit — La source du droit de l'intimé était le contrat d'embauchage — Il s'agit d'une source de revenu visée par l'art. 3(a) de la Loi de l'impôt sur le revenu.*

This was an appeal from the Tax Court's decision allowing the respondent's appeal against the inclusion in his 1989 income of \$360,000 paid to him by The Dynacare Health Group Inc. The respondent, a Toronto law firm partner, accepted an offer of offered employment by Dynacare at an annual salary of \$250,000, and with an option to purchase equity shares. Respondent notified his partners of his withdrawal. Before the employment began, Dynacare unilaterally terminated the employment agreement. The respondent withdrew from the partnership, but began other employment the next day at an annual salary of \$175,000. Following negotiations during which the value of the shares and lost income was raised, Dynacare paid the respondent \$400,000, \$40,000 of which was stipulated to be on account of costs. The respondent testified that the figure of \$400,000 was picked from the air. He stated that he had suffered embarrassment, anxiety and inconvenience as a result of the breach of the agreement. The Minister had determined that the amount was a "retiring allowance" and to be included in the calculation of taxable income under *Income Tax Act*, subparagraph 56(1)(a)(ii). The Tax Court held that the amount was not a retiring allowance. Based on the respondent's testimony, it further held there was no evi-

Il s'agit d'un appel de la décision par laquelle la Cour de l'impôt a accueilli l'appel de l'intimé contre l'inclusion dans son revenu pour l'année 1989 de la somme de 360 000 \$ que lui a versée The Dynacare Health Group Inc. L'intimé, associé d'un cabinet d'avocats de Toronto, a accepté une offre d'emploi de Dynacare moyennant un salaire annuel de 250 000 \$ et une option d'achat d'actions. L'intimé a avisé ses associés de son intention de se retirer de la société. Dynacare a mis fin unilatéralement au contrat d'embauchage avant que l'intimé n'entre en fonction. L'intimé a quitté la société, mais a commencé à occuper un autre emploi le jour suivant à un salaire annuel de 175 000 \$. À la suite de négociations au cours desquelles ont été soulevées les questions de la valeur des actions et de la perte de salaire, Dynacare a versé à l'intimé la somme de 400 000 \$, dont un montant de 40 000 \$ expressément imputé aux frais. L'intimé a affirmé dans son témoignage que la somme de 400 000 \$ avait été plus ou moins choisie arbitrairement. Il a déclaré avoir subi de l'embarras, de l'anxiété et du désagrément en raison de la rupture du contrat. Le ministre a décidé que ce montant constituait une «allocation de retraite» et qu'il devait être inclus dans le calcul du revenu imposable en vertu du sous-alinéa 56(1)(a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le*

dence to indicate any allocation of the settlement amount between losses of income from stock options and salary, and embarrassment, anxiety and inconvenience. It found that the sum was not income from employment, but was compensation for loss of income for future services and for embarrassment, anxiety and inconvenience.

*Held*, the appeal should be allowed.

The Tax Court's finding must stand unless the Court was required to interfere with it under the criteria established by *Stein et al v. "Kathy K" et al. (The Ship)*. An appellate court has a duty to review the evidence and can only interfere with a trial judge's findings of fact if it finds some palpable and overriding error which affected the findings. If it finds such an error, the appellate court is duty bound to interfere.

The Tax Court Judge's observation that "there was no evidence to indicate any allocation of the settlement amount between losses from stock options and salary . . . and embarrassment, anxiety and inconvenience" was wrong. Having reexamined the evidence, this Court was obliged to conclude that the Tax Court failed to weigh contradictory documentary evidence against the respondent's *viva voce* evidence, and that failure was a palpable and overriding error which affected the assessment of the facts. The documentary evidence generated during the course of settlement negotiations was preferred to the respondent's *viva voce* evidence given with the income tax consequences of the settlement very much on his mind. On a balance of probabilities, \$75,000 was compensatory of lost wages; \$267,000 compensatory of lost financial benefit under the option; and \$18,000 was damages for embarrassment, anxiety and inconvenience and therefore not compensatory of lost income.

\$342,000 was to be included in the calculation of the respondent's taxable income. The \$342,000 was not a windfall. An amount received in settlement of an asserted cause of action cannot be characterized as a windfall even to the extent that it may be gratuitously generous.

The rule applicable to damages compensating for loss of income by traders should apply to damages arising out of breach of a contract of employment. Thus where, pursuant to a legal right a person receives compensation for the failure to receive a sum of money or benefit which, if it had been received would have been income from an employment or office, the compensation is to be treated for income tax purposes in the same way as if the benefit or sum of money had been received instead of the compensation. Where a right to compensation ensues upon a legal wrong, the source of that

*revenu*. La Cour de l'impôt a statué qu'il ne s'agissait pas d'une «allocation de retraites». En se fondant sur le témoignage de l'intimé, elle a aussi déclaré que rien dans la preuve n'indiquait de quelle manière le montant de la transaction se répartissait entre le manque à gagner relatif au salaire et à l'option d'achat d'une part, et l'embarras, l'anxiété et le désagrément d'autre part. Elle a conclu que la somme en cause ne constituait pas un revenu tiré d'un emploi, mais une indemnité visant la perte de revenu pour services futurs ainsi que l'embarras, l'anxiété et le désagrément.

*b Arrêt*: l'appel doit être accueilli.

La conclusion de la Cour de l'impôt doit être maintenue à moins que la Cour soit tenue d'intervenir en application du critère énoncé dans l'arrêt *Stein et autres c. «Kathy K» et autres (Le navire)*. Un tribunal d'appel a l'obligation d'examiner la preuve, mais il n'a le pouvoir de modifier les conclusions de fait du juge de première instance que s'il découvre une erreur manifeste et dominante qui a faussé ses conclusions. S'il constate une erreur de cette nature, le tribunal d'appel est tenu d'intervenir.

L'observation du juge de première instance selon laquelle «rien dans la preuve n'indiquait de quelle manière l'indemnité se répartissait entre le manque à gagner relatif au salaire et à l'option d'achat d'actions, . . . et l'embarras, l'anxiété et le désagrément subis» était erronée. Après avoir réexaminé la preuve, cette Cour était tenue de conclure que le juge de la Cour de l'impôt avait omis de confronter la preuve documentaire contradictoire au témoignage rendu de vive voix par l'intimé et que cette omission constituait une erreur manifeste et dominante qui a faussé son appréciation des faits. On a préféré la preuve documentaire produite au cours des négociations préalables à la transaction au témoignage que l'intimé a rendu de vive voix, à un moment où les conséquences fiscales de la transaction étaient très présentes dans son esprit. Selon la prépondérance des probabilités, la somme accordée comprenait une indemnité de 75 000 \$ pour perte de salaire; une indemnité de 267 000 \$ pour la perte des avantages financiers rattachés à l'option; et des dommages-intérêts de 18 000 \$ pour l'embarras, l'anxiété et le désagrément subis, ce montant n'étant nullement une compensation pour une perte quelconque de revenu.

Un montant de 342 000 \$ devait être inclus dans le calcul du revenu imposable de l'intimé. Cette somme de 342 000 \$ n'était pas un gain fortuit. Le montant qu'une personne reçoit en vertu d'une transaction relative à une cause d'action qu'elle fait valoir ne peut pas être qualifié de gain fortuit, même s'il est inexplicablement élevé.

La règle applicable à l'indemnité versée à un commerçant pour perte de revenus doit s'appliquer aux dommages-intérêts résultant d'une rupture de contrat d'embauchage. Par conséquent, chaque fois qu'une personne reçoit, en vertu d'un droit, une indemnité au lieu d'une somme d'argent ou d'un avantage qui aurait constitué un revenu tiré d'un emploi ou d'une charge, il y a lieu de traiter cette indemnité aux fins de l'impôt de la même manière que la somme d'argent ou l'avantage l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacé. Lorsque le droit à l'indemnisation découle d'un acte fautif en droit, la source du

right and the wrong that activates it are two different things. In a personal injury case, the source of the right to damages is that person's right not to be injured by the tort of another. That is not a source of income within the *Income Tax Act*, paragraph 3(a). The source of the respondent's right was the contract of employment, which was a source of income within the express contemplation of paragraph 3(a). Its breach, even if before performance was required, was the legal wrong that triggered the right to compensatory damages, but the breach was not its source.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 3(a), 56(1)(a)(ii) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 26; 1987, c. 46, s. 15), 248(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 128; 1990, c. 39, s. 54).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Stein et al. v. "Kathy K" et al. (The Ship)*, [1976] 2 S.C.R. 802; (1975), 62 D.L.R. (3d) 1; 6 N.R. 359; *Mohawk Oil Co. v. Canada*, [1992] 2 F.C. 485; [1992] 1 C.T.C. 195; (1992), 92 DTC 6135; 140 N.R. 225 (C.A.); leave to appeal refused, [1992] 2 S.C.R. viii; *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (Inspector of Taxes)*, [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.); *R. v. Manley*, [1985] 2 F.C. 208; [1985] 1 CTC 186; (1985), 85 DTC 5150; 57 N.R. 364 (C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused, [1986] 1 S.C.R. xi; *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; leave to appeal to S.C.C. refused, [1986] 1 S.C.R. xi.

##### REFERRED TO:

*R. v. Cranswick*, [1982] 1 F.C. 813; [1982] CTC 69; (1982), 82 DTC 6073; 40 N.R. 296 (C.A.).

APPEAL from the Tax Court decision (*Schwartz, A. M. v. The Queen* (1993), 93 DTC 555) that an amount paid to the taxpayer for breach of an employment contract was for loss of income for future services and for embarrassment, anxiety and inconvenience and not to be included in taxable income. Appeal allowed.

#### COUNSEL:

*Susan L. Van Der Hout* and *Elizabeth D. Chasson* for appellant.

droit à l'indemnisation ne doit pas être confondue avec l'acte fautif donnant lieu à l'exercice de ce droit. Dans le cas de la personne qui subit un préjudice physique, la source de son droit à des dommages-intérêts est son droit de ne pas subir de blessures causées par le délit commis par quelqu'un d'autre.

- a Ce n'est pas une source de revenu au sens de l'alinéa 3a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par contre, la source du droit de l'intimé était le contrat d'embauchage, qui était une source de revenu expressément visée par l'alinéa 3a). La rupture de ce contrat, même antérieure au moment où son exécution devenait exigible, constituait l'acte fautif en droit qui a donné lieu à l'exercice du droit à des dommages-intérêts compensatoires, mais cette rupture n'en était pas la source.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 3a), 56(1)(a)(ii) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 26; 1987, ch. 46, art. 15), 248(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 128; 1990, ch. 39, art. 54).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Stein et autres c. «Kathy K» et autres (Le navire)*, [1976] 2 R.C.S. 802; (1975), 62 D.L.R. (3d) 1; 6 N.R. 359; *Mohawk Oil Co. c. Canada*, [1992] 2 C.F. 485; [1992] 1 C.T.C. 195; (1992), 92 DTC 6135; 140 N.R. 225 (C.A.); autorisation de pourvoi refusée, [1992] 2 R.C.S. viii; *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (Inspector of Taxes)*, [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.); *R. c. Manley*, [1985] 2 C.F. 208; [1985] 1 CTC 186; (1985), 85 DTC 5150; 57 N.R. 364 (C.A.); autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée, [1986] 1 R.C.S. xi; *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée, [1986] 1 R.C.S. xi.

##### DÉCISION MENTIONNÉE:

*R. c. Cranswick*, [1982] 1 C.F. 813; [1982] CTC 69; (1982), 82 DTC 6073; 40 N.R. 296 (C.A.).

APPEL de la décision (*Schwartz, A. M. c. La Reine* (1993), 93 DTC 555) par laquelle la Cour de l'impôt a statué que le montant versé à un contribuable pour rupture d'un contrat d'embauchage constituait une indemnité visant la perte de revenu pour services futurs ainsi que l'embarras, l'anxiété et le désagrément et qu'il ne devait pas être inclus dans le calcul de son revenu imposable. Appel accueilli.

#### AVOCATS:

*Susan L. Van Der Hout* et *Elizabeth D. Chasson* pour l'appelante.

*Benjamin Zarnett and Carrie B. E. Smit for respondent.*

*Benjamin Zarnett et Carrie B. E. Smit pour l'intimé.*

SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada for appellant.*  
*Goodman & Goodman, Toronto, for respondent.*

PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.*  
*Goodman & Goodman, Toronto, pour l'intimé.*

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

*Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par*

MAHONEY J.A.: This is an appeal from a reported decision of the Tax Court of Canada<sup>1</sup> which allowed the respondent's appeal against the inclusion in his 1989 taxable income of \$360,000 paid to him by The Dynacare Health Group Inc. in the circumstances set out below. The Minister had determined that the amount was a "retiring allowance" as defined by subsection 248(1) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 128; 1990, c. 39, s. 54)] and to be included in the calculation of taxable income by virtue of subparagraph 56(1)(a)(ii) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 26; 1987, c. 46, s. 15]. On appeal, the learned Tax Court Judge held, correctly in my opinion, that the amount was not a retiring allowance. He also held that it was not income from employment within the contemplation of the Act. We did not hear the respondent on the retiring allowance issue and are in substantial agreement with the reasons for judgment below in that respect.

LE JUGE MAHONEY, J.C.A.: Il s'agit de l'appel d'une décision publiée par laquelle la Cour canadienne de l'impôt<sup>1</sup> a accueilli l'appel de l'intimé contre l'inclusion, dans son revenu imposable pour l'année 1989, d'un montant de 360 000 \$ que lui a versé The Dynacare Health Group Inc. dans les circonstances exposées ci-dessous. Le ministre a décidé que ce montant constituait une «allocation de retraite» selon la définition énoncée au paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 128; 1990, ch. 39, art. 54)] et qu'il devait être inclus dans le calcul du revenu imposable en vertu du sous-alinéa 56(1)a)(ii) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 26; 1987, ch. 46, art. 15]. En appel, le juge de la Cour de l'impôt a statué, à juste titre selon moi, que ce montant ne constituait pas une allocation de retraite. Il a aussi déclaré qu'il ne s'agissait pas d'un revenu d'emploi au sens de la Loi. Nous n'avons pas entendu l'intimé sur la question de l'allocation de retraite et nous sommes d'accord, pour l'essentiel, avec les motifs du jugement de la Cour d'instance inférieure à cet égard.

The Evidence

La preuve

In April, 1988, the respondent received a verbal offer of employment as its senior executive vice-president from Albert J. Latner, Dynacare's chairman. At the time he was a partner in a Toronto law firm on assignment to the Government of Ontario. He agreed to accept the employment upon completion of the assignment expected in November and, in May, wrote Latner a letter outlining the basic terms of their agreement which included the following relevant provisions as to compensation:

En avril 1988, l'intimé a reçu une offre verbale d'embauche au poste de vice-président directeur principal de la part de Albert J. Latner, le président du conseil de Dynacare. À ce moment, l'intimé était associé dans un cabinet d'avocats de Toronto et était affecté à un travail pour le gouvernement de l'Ontario. Il a convenu d'accepter ce poste à la fin de son affectation, qui devait se terminer en novembre. En mai, il a écrit à M. Latner une lettre exposant les modalités de base de leur accord qui comprenait les

<sup>1</sup> (1993), 93 DTC 555 (T.C.C.).

<sup>1</sup> (1993), 93 DTC 555 (C.C.I.).

2. As compensation for my services I will receive the sum of \$250,000 per annum, to be allocated in a mutually agreeable manner. I confirm that a portion of this amount will be allocated to a car allowance . . . .

3. In addition to my salary, I will receive an option to acquire equity shares totalling 1.25% of the existing shares of Dynacare (calculated as of the date of this agreement). The shares to be issued will be non-voting common shares and will be issued for the price of \$.01 per share. The shares will vest in three equal amounts [on the date of commencement of the employment and on the first and second anniversary dates] . . . . The specific details of the option will be incorporated into a separate agreement . . . .

4. It is understood that every effort will be made to minimize taxes in connection with the above arrangements and that the implementation of the arrangements will be based on tax advice to maximize the tax advantages for both Dynacare and myself.

Latner endorsed his agreement on the letter. The respondent then notified his partners of his intention to withdraw upon completion of the Ontario assignment.

On September 29, he was advised by Dynacare that it was no longer in a position to employ him. That was confirmed by Dynacare's solicitors by letter of October 6 which acknowledged that "Dynacare recognizes that it had a contractual obligation to you" and, noting his obligation to mitigate, offered him \$75,000 for a full and final release. That was not accepted. The respondent retained counsel.

The Ontario assignment was completed during January, 1989. The respondent withdrew from the partnership January 31. He began other employment the next day at an annual salary of \$175,000.

Discussions between counsel resulted in a letter from Dynacare's solicitor to the respondent's, dated June 13, 1989, analyzing, as of May 31, 1988, and in light of numerous subsequent transactions, the value of the shares which the respondent would have been entitled to take up had he commenced the employment. It concluded:

stipulations pertinentes suivantes quant à la rémunération:

[TRADUCTION] 2. À titre de rémunération pour mes services, je recevrai la somme de 250 000 \$ par année, de la façon dont nous conviendrons mutuellement. Je confirme qu'une fraction de ce montant sera imputée à une allocation pour voiture . . .

3. En sus de mon salaire, je recevrai une option d'achat d'actions totalisant 1,25 p. 100 du capital-actions existant de Dynacare (en date du présent accord). Ces actions seront des actions ordinaires sans droit de vote et seront émises au prix de 0,01 \$ l'action. Je les acquerrai en trois parts égales (à la date de mon entrée en fonction ainsi qu'au premier et au deuxième anniversaire de cette date) . . . Les modalités détaillées de l'option seront incorporées à une convention distincte . . .

4. Il est entendu que tous les efforts possibles seront faits pour réduire les impôts découlant des arrangements susmentionnés et que la mise en œuvre de ceux-ci sera fondée sur des conseils fiscaux visant une utilisation optimale des avantages fiscaux, par Dynacare et moi-même.

Monsieur Latner a inscrit son accord sur cette lettre. L'intimé a ensuite avisé ses associés de son intention de se retirer à la fin de son affectation auprès du gouvernement de l'Ontario.

Le 29 septembre, Dynacare l'a informé qu'elle n'était plus en mesure de l'embaucher. Les procureurs de Dynacare lui ont écrit, le 6 octobre, pour le lui confirmer. Leur lettre reconnaissait l'obligation de Dynacare: [TRADUCTION] «Reconnaissant qu'elle est obligée envers vous». Puis, elle faisait mention de son obligation de limiter les dommages et lui offrait la somme de 75 000 \$ en échange d'une décharge totale et définitive. L'intimé a refusé cette offre et a retenu les services d'un avocat.

L'intimé a terminé son travail pour l'Ontario en janvier 1989 et s'est retiré du cabinet d'avocats le 31 janvier. Il a commencé à occuper un autre emploi le jour suivant à un salaire annuel de 175 000 \$.

À la suite de discussions entre les avocats, le procureur de Dynacare a écrit à l'intimé le 13 juin 1989. Dans sa lettre, il analysait, en date du 31 mai 1988 et en regard de nombreuses opérations réalisées par la suite, la valeur des actions auxquelles l'intimé aurait eu droit s'il avait commencé à travailler pour Dynacare. La lettre conclut:

... on my calculation, your client's entitlement at its highest is approximately \$267,000 (being the value of one-third of 1.25 percent of the shares as at May 31, 1988).

In an effort to settle this litigation, my client is prepared to be flexible around the range of \$267,000.

In fact, there was no litigation, whatever the threat of it. In any event, the respondent's solicitor replied June 22, professing a large measure of ignorance as to the intervening transactions and continuing:

It does not seem reasonable to suggest that by rolling in additional properties and issuing additional shares the principals intended to dilute Alan's interest.

3) Your letter does not address the issue of lost income. In my letter of April 5, 1989 I confirmed to you that Alan's salary is \$175,000 per annum for two years. Therefore apart from the shares, he is entitled to \$75,000 for lost income.

I am instructed to propose settlement of this claim in the sum of \$400,000 plus costs provided we are able to resolve the matter quickly.

On August 21, 1989, the respondent and Dynacare entered into an agreement which acknowledged that Dynacare had unilaterally terminated the employment agreement in advance of the commencement of the respondent's employment, provided a mutual release of claims arising out of the employment agreement and for the payment of \$400,000 by Dynacare to the respondent. \$40,000 of the \$400,000 was stipulated to be on account of costs and is not in issue.

Only the respondent testified at trial. Starting from the initial \$75,000 offer, his evidence as to the negotiations follows:<sup>2</sup>

Q. In the colloquial sense, money that you lost, it was worth more than \$75,000?

A. In the broadest sense. I mean, I think when—I think I considered that the money was more. But there were many other factors involved. There was the pain and the humiliation. There was the inducement to leave my partnership. This was about many things. The money was one of them.

Q. And you put in a counter-offer of \$400,000?

A. That's correct.

[TRADUCTION] ... selon mes calculs, le droit de votre client se chiffre au plus à une somme approximative de 267 000 \$ (soit la valeur de un tiers de 1,25 p. 100 des actions en date du 31 mai 1988).

Pour tenter de régler le présent litige, mon client est disposé à faire preuve de souplesse moyennant un montant de l'ordre de 267 000 \$ ...

En fait, il n'y avait alors aucun litige, peu importe la menace de litige qui existait. Quoi qu'il en soit, le procureur de l'intimé a répondu le 22 juin, déclarant ne pas être au courant dans une large mesure des opérations effectuées dans l'intervalle et affirmant:

[TRADUCTION] Il ne semble pas raisonnable de laisser entendre que, par le roulement effectué à l'égard de biens additionnels et l'émission d'actions additionnelles, les dirigeants avaient l'intention de diluer l'intérêt d'Alan.

3) Votre lettre ne traite pas de la question de la perte de revenus. Dans ma lettre du 5 avril 1989, je vous ai confirmé que le salaire d'Alan s'élevait à 175 000 \$ par année pour deux ans. En conséquence, en sus des actions, il a droit à 75 000 \$ pour perte de revenus.

J'ai reçu instruction de vous proposer une transaction pour la somme de 400 000 \$, sans compter les frais, à condition que nous parvenions à régler l'affaire rapidement.

Le 21 août 1989, l'intimé et Dynacare ont passé une convention comprenant les stipulations suivantes: la reconnaissance, par Dynacare, du fait qu'elle avait mis fin unilatéralement à l'accord d'embauchage avant que l'intimé entre en fonction; une décharge mutuelle des parties quant à toute réclamation découlant de l'accord d'embauchage et l'engagement de Dynacare de payer 400 000 \$ à l'intimé. Une fraction de cette somme, soit un montant de 40 000 \$, était expressément imputée aux frais et n'est pas en litige.

Seul l'intimé a témoigné au procès. Voici ce que révèle son témoignage quant aux négociations qui ont suivi l'offre initiale de 75 000 \$<sup>2</sup>:

[TRADUCTION] Q. Communément parlant, l'argent que vous avez perdu valait plus que 75 000 \$?

R. Dans le sens large. Je veux dire, je pense que quand—je pense que j'estimais le montant plus élevé. Mais il y avait beaucoup d'autres facteurs en jeu. Il y avait la souffrance et l'humiliation. Il y avait l'incitation à me retirer du cabinet. Beaucoup de choses comptaient. L'argent n'en était qu'une.

Q. Et vous avez fait une contre-offre à 400 000 \$?

R. C'est ça.

<sup>2</sup> Transcript, p. 31, l. 10-p. 32, l. 24.

<sup>2</sup> Transcription, de la p. 31, l. 10 à la p. 32, l. 24.

Q. And this was calculated—and I use ‘calculated’ in the very broad sense—based on, among other things, the loss of the stock option and the lost income?

A. I would say that that’s true in the very broadest sense of the word. I know that my counsel and I and, in fact, counsel for Dynacare struggled to find some way of finding a number that could be rationalized because this involved a number of factors, as I mentioned earlier. My view is, in the end, we never did and we never could and the number was, in some sense, picked from the air.

Q. I’d just like you to flip to Tab 9, please, Mr. Schwartz, pages 33 and 34. That is a copy of the letter from your lawyer?

A. Yes.

Q. At the top of page 34, there is a discussion there about “apart from the shares, he is entitled to \$75,000 for lost income”.

A. That’s all correct.

Q. So that was part of the way in which the amount was calculated? That was taken into account?

A. As I said, I think it was taken into account in the broadest sense. It was part of the hurly-burly of the discussions. But, ultimately, it didn’t seem to me that it became terribly relevant.

#### The Trial Judge’s Consideration of the Evidence

The Trial Judge did not, in his reasons, quote from or refer to either of the letters of June 13 or June 22. He referred only to the initial offer of \$75,000 and the settlement agreement. The intervening negotiation was dealt with, at pages 556-557, as follows:

Schwartz did not accept Dynacare’s offer and retained counsel. At the time Schwartz was still practising law and continued to do so until he withdrew from the partnership at the partnership’s year-end on January 31, 1989. He had completed his work for the Ontario government prior to Christmas.

On February 1, 1989 Schwartz commenced employment with a firm of investment advisors.

In the meantime negotiations continued with Dynacare. On August 21, 1989, Schwartz and Dynacare executed mutual releases in consideration of Schwartz receiving \$400,000, of which the sum of \$40,000 was paid on account of costs and the sum of \$108,000 was retained by Dynacare for remission to Revenue Canada.

Schwartz testified the amount of \$400,000 was “more or less picked from the air” although losses on stock options and

Q. Et vous avez calculé ce montant—j’utilise ici le terme “calculé” dans son sens large—en vous fondant entre autres sur la perte de l’option d’achat d’actions et la perte de revenus?

R. Je dirais que c’est vrai, dans le sens le plus large. Je sais que mon avocat et moi et, en fait, l’avocat de Dynacare, nous nous sommes débattus pour trouver une façon de fixer un chiffre qui pourrait se justifier logiquement, parce que beaucoup de facteurs étaient en jeu, comme je l’ai expliqué tantôt. D’après moi, en définitive, on n’y est jamais parvenu et on n’aurait jamais pu y parvenir et cette somme a été plus ou moins choisie arbitrairement.

Q. J’aimerais que vous sautiez à l’onglet 9, s’il-vous-plaît, M. Schwartz, aux pages 33 et 34. C’est une copie de la lettre de votre avocat?

R. Oui.

Q. Au haut de la page 34, on fait mention du fait que [TRANSDUCTION] «en sus des actions, il a droit à 75 000 \$ pour perte de revenus».

R. C’est bien ça.

Q. C’est donc en partie la façon dont le montant a été calculé? On en a tenu compte?

R. Comme je l’ai dit, je pense qu’on en a tenu compte, dans le sens large du terme. Ça faisait partie de tout le fatras dont on a discuté. Mais, en bout de ligne, il ne me semble pas que ça se soit avéré vraiment pertinent.

#### L’appréciation de la preuve par le juge de première instance

Le juge de première instance n’a cité et n’a mentionné ni l’une ni l’autre des lettres du 13 juin et du 22 juin dans ses motifs. Il n’a fait état que de l’offre initiale de 75 000 \$ et de la transaction. Il traite, aux pages 556 et 557, des négociations qui se sont déroulées dans l’intervalle.

M. Schwartz a rejeté l’offre de Dynacare et a retenu les services d’un avocat. À l’époque, il exerçait toujours le droit et a continué de le faire jusqu’à ce qu’il se retire du cabinet d’avocats, soit à la fin de l’exercice du cabinet, le 31 janvier 1989. Il a terminé le travail entrepris pour le gouvernement de l’Ontario avant Noël.

Le 1<sup>er</sup> février 1989, M. Schwartz est entré en fonction dans une entreprise de conseillers en investissement.

Dans l’intervalle, les négociations avec Dynacare se poursuivaient. Le 21 août 1989, M. Schwartz et Dynacare signaient une décharge mutuelle aux termes de laquelle M. Schwartz recevait 400 000 \$, dont 40 000 \$ à titre de frais, Dynacare retenant 108 000 \$ pour versement à Revenu Canada.

M. Schwartz a témoigné que la somme de 400 000 \$ avait été [TRANSDUCTION] «plus ou moins choisie arbitrairement», bien

of salary were considered. He stated he suffered embarrassment, anxiety and inconvenience as a result of the breach of the agreement by Dynacare. There was no evidence to indicate any allocation of the settlement amount between losses of income from stock options and salary on one hand and embarrassment, anxiety and inconvenience on the other hand.

The respondent's testimony recited above and summarized in the last quoted paragraph from his reasons is, so far as I have been able to ascertain, the only evidence upon which the learned Trial Judge could have based his critical finding of fact. It is certainly the only evidence to which we were referred that supports the finding.

#### The Critical Finding and the "Kathy K" Test

The critical finding of the Trial Judge is found, at page 562 of the reported judgment.

Schwartz suffered inconvenience and prejudice when he was informed his services would not be required. He had given notice of withdrawal to his law partnership. He had to begin to look for employment. Schwartz was never an employee or officer of the purported employer. The damages he received was in a small part, if any, for loss of income for future services and to a larger part, according to the evidence, for embarrassment, anxiety and inconvenience.

It seems to me that finding must stand unless this Court is required to interfere with it under the criteria established by the "Kathy K",<sup>3</sup> where, after an extensive review of the authorities, it was held:

These authorities are not to be taken as meaning that the findings of fact made at trial are immutable, but rather that they are not to be reversed unless it can be established that the learned trial judge made some palpable and overriding error which affected his assessment of the facts. While the Court of Appeal is seized with the duty of re-examining the evidence in order to be satisfied that no such error occurred, it is not, in my view, a part of its function to substitute its assessment of the balance of probability for the findings of the judge who presided at the trial.

In summary, an appellate court has the duty to review the evidence. It has no power to interfere with a trial judge's findings of fact unless it finds some palpable

<sup>3</sup> *Stein et al. v. "Kathy K" et al. (The Ship)*, [1976] 2 S.C.R. 802, at p. 808.

que le manque à gagner relatif au salaire et à l'option d'achat d'actions ait été pris en considération. Il a déclaré que la rupture, par Dynacare, de l'accord intervenu entre eux avait été pour lui une source d'embarras, d'anxiété et de désagrément. Rien dans la preuve n'indiquait de quelle manière l'indemnité se répartissait entre le manque à gagner relatif au salaire et à l'option d'achat d'actions, d'une part, et l'embarras, l'anxiété et le désagrément subis, d'autre part.

Le témoignage de l'intimé reproduit plus haut et résumé dans le dernier paragraphe des motifs constitue, selon ce que j'ai pu constater, le seul élément de preuve sur lequel le juge de première instance a pu fonder sa conclusion déterminante quant aux faits. C'est, sans l'ombre d'un doute, le seul élément de preuve qui nous a été soumis à l'appui de sa conclusion.

#### La conclusion déterminante et le critère établi dans l'arrêt «Kathy K»

La conclusion déterminante du juge de première instance se trouve, à la page 562 du jugement publié.

M. Schwartz a subi un désagrément et un préjudice du fait que l'on ait décidé de se passer de ses services. Il avait donné avis de son départ au cabinet d'avocats où il était associé. Il devait commencer à chercher un emploi. M. Schwartz n'a jamais été un employé ou cadre du prétendu employeur. Une petite partie, s'il en est, des dommages-intérêts qu'il a obtenus correspond à une perte de revenus pour services futurs, et une grande partie correspond, selon la preuve, à l'embarras, à l'anxiété et au désagrément qu'il a subis.

Je crois que cette conclusion doit être maintenue à moins que la Cour ne soit tenue d'intervenir en application du critère énoncé dans l'arrêt «Kathy K»<sup>3</sup>, dans lequel la Cour a statué, après une analyse approfondie de la jurisprudence:

On ne doit pas considérer que ces arrêts signifient que les conclusions sur les faits tirées en première instance sont intangibles, mais plutôt qu'elles ne doivent pas être modifiées à moins qu'il ne soit établi que le juge du procès a commis une erreur manifeste et dominante qui a faussé son appréciation des faits. Bien que la Cour d'appel ait l'obligation de réexaminer la preuve afin de s'assurer qu'aucune erreur de ce genre n'a été commise, j'estime qu'il ne lui appartient pas de substituer son appréciation de la prépondérance des probabilités aux conclusions tirées par le juge qui a présidé le procès.

En résumé, un tribunal d'appel a l'obligation d'examiner la preuve. Il n'a pas le pouvoir de modifier les conclusions de fait du juge de première instance à

<sup>3</sup> *Stein et autres c. «Kathy K» et autres (Le navire)*, [1976] 2 R.C.S. 802, à la p. 808.



and overriding error which affected the findings. If it finds such an error the appellate court is duty bound to interfere.

The Trial Judge's observation that "there was no evidence to indicate any allocation of the settlement amount between losses from stock options and salary on one hand and embarrassment, anxiety and inconvenience on the other hand" seems to me clearly wrong. The failure of a trial judge to refer to all the contradictory evidence in finding a fact is not a ground for an appellate court to conclude that it was not taken into account and weighed but it is quite something else if the trial judge says that there was no contradictory evidence when there was. In my opinion, this is a case in which an appellate court, having re-examined the evidence, is obliged to conclude that the trial judge failed to weigh contradictory documentary evidence against the respondent's *viva voce* evidence and that the failure was a palpable and overriding error which affected his assessment of the facts.

There are a number of reasons for preferring the documentary evidence generated during the course of the settlement negotiations to the respondent's *viva voce* evidence given with the income tax consequences of the settlement being very much in his mind, the frailty of human memory perhaps among them. Paragraph 4 of the respondent's letter to Latner outlining the basic terms of the proposed employment is recited above. It indicates clearly that the respondent was attuned to the idea of arranging transactions to minimize their tax consequences. There is no impropriety in that. Persons knowledgeable of the tax system are as entitled as others to so arrange their affairs. The respondent's evidence was self-serving. Again, there is no impropriety in that. It is simply a fact of life and, the rare saint or self-immolator excepted, to be expected of witnesses testifying when their own personal interests, financial or otherwise, are in issue. There being no issue of credibility calling for remission of the matter to the Tax Court, I am of the opinion that we are entitled to conclude that, on a balance of probabilities, of the total amount, \$75,000 was compensatory of lost wages and

moins d'avoir découvert une erreur manifeste et dominante qui a faussé ses conclusions. Si tel est le cas, le tribunal d'appel est tenu d'intervenir.

L'observation du juge de première instance selon laquelle «rien dans la preuve n'indiquait de quelle manière l'indemnité se répartissait entre le manque à gagner relatif au salaire et à l'option d'achat d'actions, d'une part, et l'embarras, l'anxiété et le désagrément subis, d'autre part» me semble manifestement erronée. Le fait que le juge de première instance ne mentionne pas toute la preuve contradictoire relative à une conclusion de fait ne permet pas au tribunal d'appel de conclure qu'il ne l'a pas prise en considération et appréciée. Il en va tout autrement si le juge du procès affirme qu'aucune preuve contradictoire n'a été apportée alors que des éléments de preuve contradictoire lui ont été soumis. À mon avis, dans ce cas, le tribunal d'appel est tenu, après avoir réexaminé la preuve, de conclure que le juge du procès a omis de confronter la preuve documentaire contradictoire au témoignage rendu de vive voix par l'intimé et que cette omission constitue une erreur manifeste et dominante qui a faussé son appréciation des faits.

De nombreuses raisons justifient qu'on préfère la preuve documentaire produite au cours des négociations préalables à la transaction au témoignage que l'intimé a rendu de vive voix, à un moment où les conséquences fiscales de la transaction étaient très présentes dans son esprit. La précarité de la mémoire humaine en est peut-être une. Le paragraphe 4 de la lettre que l'intimé a adressée à M. Latner pour exposer les modalités de base de l'emploi proposé est reproduit plus haut. Il indique clairement que l'intimé était d'accord avec la planification des opérations en vue d'en réduire les incidences fiscales. Il n'y a rien d'irrégulier à cela. Les personnes qui connaissent le régime fiscal ont le droit, au même titre que les autres, de planifier leurs affaires en conséquence. L'intimé a rendu un témoignage intéressé. Il n'y a rien d'irrégulier à cela non plus. La vie est ainsi faite et on peut s'attendre à ce que, mis à part de rares cas de sainteté ou d'abnégation, les témoins agissent de la sorte lorsque leurs intérêts personnels, et notamment leurs intérêts financiers, sont en cause. Aucune question de crédibilité ne commande le renvoi de l'affaire à la Cour de l'impôt. Par conséquent, je crois

\$267,000 compensatory of lost financial benefit under the option. There is no reason to conclude otherwise than that the remaining \$18,000 was damages for embarrassment, anxiety and inconvenience and, therefore, not compensatory of any sort of lost income.

### Taxability of the \$342,000

The relevant provision of the *Income Tax Act* follows:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year determined by the following rules:

(a) determine the aggregate of amounts of each of which is the taxpayer's income for the year (other than a taxable capital gain from the disposition of a property) from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, his income for the year from each office, employment, business and property;

In my view, it is not necessary to go beyond that. The issue is whether, in light of the applicable jurisprudence, the \$342,000 was income from an office or employment.

I do not think that any part of the settlement amount can be characterized as a "windfall" as argued by the respondent. Of the *indicia* accepted by this Court as relevant, but no one of which may be conclusive, only (e) seems clearly to apply.<sup>4</sup>

- (a) The recipient had no enforceable claim to the payment.
- (b) There was no organized effort on the part of the recipient to receive it.
- (c) It was not sought after or solicited by the recipient in any manner.
- (d) It was not expected by the recipient, either specifically or customarily.
- (e) It had no foreseeable element of recurrence.

<sup>4</sup> *R. v. Cranswick*, [1982] 1 F.C. 813 (C.A.), at pp. 818-819.

que nous pouvons conclure que, selon la prépondérance des probabilités, la somme totale accordée comprenait une indemnité de 75 000 \$ pour perte de salaire et une indemnité de 267 000 \$ pour la perte des avantages financiers rattachés à l'option. Nous ne pouvons que conclure que le solde de 18 000 \$ représentait des dommages-intérêts pour l'embarras, l'anxiété et le désagrément subis et qu'il ne s'agit nullement d'une compensation pour une perte quelconque de revenu.

### L'imposition de la somme de 342 000 \$

La disposition pertinente de la *Loi de l'impôt sur le revenu* se lit comme suit:

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes:

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien), dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

Selon moi, il n'est pas nécessaire d'aller plus loin. La question qui se pose est celle de savoir si, selon la jurisprudence applicable, la somme de 342 000 \$ représente un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi.

Je ne pense pas qu'une partie quelconque du montant de la transaction puisse être qualifiée de «gain fortuit» comme le prétend l'intimé. Parmi les critères reconnus comme pertinents par la Cour, mais dont aucun ne peut être concluant, seul le critère e) semble clairement s'appliquer<sup>4</sup>.

- a) Le bénéficiaire ne possédait aucun droit d'action à l'égard de ce paiement;
- b) Le bénéficiaire n'a fait aucun effort soutenu pour obtenir ce paiement;
- c) Le bénéficiaire n'a ni recherché ni sollicité ce paiement de quelque façon que ce soit;
- d) Le bénéficiaire ne s'attendait pas à recevoir ce paiement ni expressément, ni selon l'usage;
- e) Il n'a nullement été prévu que ce paiement aurait une suite;

<sup>4</sup> *R. c. Cranswick*, [1982] 1 C.F. 813 (C.A.), aux p. 818 et 819.

(f) The payer was not a customary source of income to the recipient.

(g) It was not in consideration of or in recognition of property, services or anything else provided by the recipient.

(h) It was not earned by the recipient, either as a result of any activity or pursuit of gain carried on by the recipient or otherwise.

The first four *indicia*, on their plain language, have no application here and the last three apply only if the recipient's legal expectations, for the wrongful denial of which the settlement was made, are ignored.

In *Mohawk Oil Co. v. Canada*,<sup>5</sup> Stone J.A.,<sup>6</sup> for the Court, dealt with the settlement of a claim for damages where the amount paid exceeded the limitation of damages provided in the contract in the following terms:

No authority has been brought to the Court's attention in which a payment that is not a "windfall" should nevertheless be treated for income tax purposes as "akin to a windfall."

As I see it, the settlement amount, of necessity, included compensation for lost profits and expenditures thrown away. Such compensation cannot, in my view, be regarded as "akin to a windfall."

In my view, an amount received in settlement of an asserted cause of action, whatever its nature, simply cannot be characterized as a windfall even to the extent that it may be gratuitously generous.

In *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (Inspector of Taxes)*,<sup>7</sup> a taxpayer had received, in settlement of a claim for negligence, an amount for loss of use of an income-earning asset. The legitimacy of referring to such an authority for

<sup>5</sup> (1992), 92 DTC 6135, at pp. 6139 *ff.* Leave to appeal refused, [1992] 2 S.C.R. viii.

<sup>6</sup> The report I have cited wrongly attributes authorship of the judgment to one of the concurring judges. It is correctly attributed to Stone J.A., in [1992] 2 F.C. 485; (1992), 140 N.R. 225; and [1992] 1 C.T.C. 195.

<sup>7</sup> [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.), at pp. 134 *ff.*

f) Ce paiement ne venait pas d'une source habituelle de revenus pour le bénéficiaire;

g) Ce paiement ne constituait ni la contrepartie ni la reconnaissance de biens, de services ou de quoi que ce fût, fournis ou à fournir par le bénéficiaire;

h) Il n'a pas été gagné par le bénéficiaire par suite de quelque activité ou poursuite de profit, ni de quelque autre manière.

Les quatre premiers critères n'ont, d'après leur simple libellé, aucune application en l'espèce. Les trois derniers s'appliquent uniquement si l'on fait abstraction des attentes en droit du bénéficiaire, attentes qui n'ont pu se réaliser en raison de l'acte fautif qui a donné lieu à la transaction.

Dans l'affaire *Mohawk Oil Co. c. Canada*<sup>5</sup>, le juge Stone, J.C.A.<sup>6</sup>, a tranché, au nom de la Cour, la question de la transaction relative à une réclamation en dommages-intérêts lorsque le montant versé dépasse le montant maximum des dommages-intérêts stipulé dans le contrat:

On n'a soumis à la Cour aucune jurisprudence selon laquelle un paiement qui n'est pas un «gain fortuit» devrait néanmoins être traité, pour les fins de l'impôt sur le revenu, «comme un gain fortuit».

À mon avis, le montant du règlement incluait nécessairement une indemnité pour les profits perdus et les dépenses faites inutilement. Cette indemnité ne peut, il me semble, être considérée comme «un gain fortuit».

À mon avis, le montant qu'une personne reçoit en vertu d'une transaction relative à une cause d'action qu'elle fait valoir, peu importe sa nature, ne peut tout simplement pas être qualifié de gain fortuit, même s'il est inexplicablement élevé.

Dans l'affaire *London and Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll (Inspector of Taxes)*<sup>7</sup>, un contribuable a reçu, en vertu d'une transaction relative à une réclamation pour négligence, un montant au titre de la perte d'usage d'un bien productif de

<sup>5</sup> (1992), 92 DTC 6135, aux p. 6139 et suivantes. Autorisation de pourvoi refusée, [1992] 2 R.C.S. viii.

<sup>6</sup> Dans le recueil DTC, on attribue erronément le jugement à l'un des juges qui y a simplement souscrit. Or, c'est bien le juge Stone, J.C.A., qui l'a rédigé comme on peut le constater dans [1992] 2 C.F. 485; (1992), 140 N.R. 225; et [1992] 1 C.T.C. 195.

<sup>7</sup> [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.), aux p. 134 et suivantes.

the purpose of construing the *Income Tax Act* was expressly approved by the Supreme Court of Canada in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*.<sup>8</sup> After extensive reference to American, Australian, English and Canadian jurisprudence, it was noted:

... there are certain broad characteristics of tax statute construction which can be discerned in the authorities here and in similar jurisdictions abroad.

In *London and Thames*, Diplock L.J., as he then was, proposed the following rule and the method for its application.

The question whether a sum of money received by a trader ought to be taken into account in computing the profits or gains arising in any year from his trade is one which ought to be susceptible of solution by applying rational criteria; and so, I think, it is. I see nothing in experience as embalmed [*sic*] in the authorities to convince me that this question of law, even though it is fiscal law, cannot be solved by logic, and that, with some temerity, is what I propose to do.

I start by formulating what I believe to be the relevant rule. Where, pursuant to a legal right, a trader receives from another person compensation for the trader's failure to receive a sum of money which, if it had been received, would have been credited to the amount of profits (if any) arising in any year from the trade carried on by him at the time when the compensation is so received, the compensation is to be treated for income tax purposes in the same way as that sum of money would have been treated if it had been received instead of the compensation. The rule is applicable whatever the source of the legal right of the trader to recover the compensation. It may arise from a primary obligation under a contract, such as a contract of insurance; from a secondary obligation arising out of non-performance of a contract, such as a right to damages, either liquidated, as under the demurrage clause in a charter-party, or unliquidated; from an obligation to pay damages for tort, as in the present case; from a statutory obligation; or in any other way in which legal obligations arise.

The source of a legal right is relevant, however, to the first problem involved in the application of the rule to the particular case, viz., to identify for what the compensation was paid. If the solution to the first problem is that the compensation was paid for the failure of the trader to receive a sum of money, the second problem involved is to decide whether, if that sum of money has been received by the trader, it would have been credited to the amount of profits (if any) arising in any year from the trade carried on by him at the date of receipt, i.e., would have been what I shall call for brevity an income receipt of that trade. The source of the legal right to the compensation

revenu. La Cour suprême du Canada a expressément déclaré, dans l'affaire *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*<sup>8</sup>, qu'on pouvait légitimement avoir recours à ce type d'arrêt pour interpréter la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Après s'être référé abondamment à la jurisprudence émanant des États-Unis, de l'Australie, de l'Angleterre et du Canada, le tribunal a précisé:

... il y a des caractéristiques générales de l'interprétation des lois fiscales qu'on peut dégager des sources de droit canadiennes et des ressorts étrangers comparables.

Dans l'affaire *London and Thames*, le lord juge Diplock, qui portait alors ce titre, a formulé la règle suivante et a précisé comment elle devait s'appliquer.

[TRADUCTION] La question de savoir si une somme reçue par un commerçant doit être prise en compte dans le calcul des profits ou gains qu'il a tirés une année donnée de son entreprise est une question qui devrait être susceptible de recevoir une réponse faisant intervenir des critères rationnels; voilà donc ce que je pense. Je ne vois rien d'enchâssé dans la jurisprudence qui me convainque que cette question de droit, même s'il s'agit de droit fiscal, ne peut être réglée par la logique, et c'est ce que, avec une certaine témérité, je me propose d'essayer de faire.

Je commence par formuler ce que je crois être la règle applicable. Chaque fois qu'un commerçant reçoit, en vertu d'un droit, de quelqu'un d'autre, une indemnité au lieu d'une somme d'argent qui aurait été comptabilisée dans les profits réalisés au cours d'une année, dans le commerce qu'il exploitait à l'époque où il a reçu l'indemnité, il y a lieu de traiter cette indemnité pour fin d'impôt de la même manière que la somme d'argent l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacée. La règle s'applique quelle que soit l'origine du droit du commerçant de recevoir l'indemnité. Elle peut résulter: d'une obligation directe en vertu du contrat, comme dans un contrat d'assurance; d'une obligation incidente à cause de l'inexécution d'un contrat, comme le droit à des dommages-intérêts liquidés, comme dans la clause de surestaries dans une charte-partie, ou à des dommages non liquidés; d'une obligation d'indemniser pour délit ou, comme en l'espèce, d'une obligation légale ou encore de toute autre façon dont l'obligation peut naître.

La source d'un droit a cependant un rapport avec le premier problème que pose l'application de la règle à ce cas particulier: déterminer pour quoi l'indemnité a été versée. Si la solution du premier problème est que l'indemnité a été versée parce que le commerçant n'avait pas reçu de somme d'argent, le deuxième problème est de savoir—si cette somme d'argent a été reçue par le commerçant—si elle aurait été imputée aux profits (s'il en est) de l'entreprise du commerçant au moment où elle a été reçue, c'est-à-dire si elle aurait été ce que j'appellerai par souci de brièveté un revenu tiré de cette entreprise. La source du droit à l'indemnité n'a pas de rapport avec le deuxième pro-

<sup>8</sup> [1984] 1 S.C.R. 536, at pp. 552-570 and at p. 573.

<sup>8</sup> [1984] 1 R.C.S. 536, aux p. 552 à 570 et à la p. 573.

is irrelevant to the second problem. The method by which the compensation has been assessed in the particular case does not identify for what it was paid; it is no more than a factor which may assist in the solution of the problem of identification.

That was expressly adopted, and indeed the reasoning characterized as compelling, by this Court in *R. v. Manley*.<sup>9</sup>

*London and Thames* and *Manley* dealt with damages compensating for loss of income by traders. I am not persuaded of any valid distinction in principle that would exclude application of the rule, with appropriate modification of its language, to damages arising out of a breach of a contract of employment, whether anticipatory or otherwise. I would state it thus:

Where, pursuant to a legal right, a person receives from another compensation for the failure to receive a sum of money or benefit which, if it had been received, would have been income from an employment or office, the compensation is to be treated for income tax purposes in the same way as if the benefit or sum of money had been received instead of the compensation.

The respondent's submission was that since the employment had not begun, the amount paid is analogous to damages for personal injury which include an amount calculated with reference to loss of future employment income. The answer to that lies in the relevance of the source of the right to receive the money to the identification of what it was paid for.

Where a right to compensation ensues upon a legal wrong, the source of the right to compensation and the wrong that the law recognizes as activating that right are two different things. In the case of the personal injury victim, the source of the right to damages is that person's right not to be injured by the tort of another. That is not a source of income within the contemplation of paragraph 3(a) of the *Income Tax Act*. On the other hand, the source of the respondent's right was the contract of employment, which was a source of income within the express contemplation of paragraph 3(a). Its breach, even if before performance was required, was the legal wrong that triggered

<sup>9</sup> [1985] 2 F.C. 208 (C.A.), at pp. 218-219. Leave to appeal refused, [1986] 1 S.C.R. xi.

blème. La méthode utilisée pour établir l'indemnité dans ce cas particulier n'indique pas ce qu'elle a servi à payer; ce n'est rien de plus qu'un facteur qui aide à la solution d'un problème d'identification.

<sup>a</sup> La Cour a expressément approuvé ce raisonnement et l'a, en fait, qualifié d'impératif, dans l'affaire *R. c. Manley*.

<sup>b</sup> Les arrêts *London and Thames* et *Manley* traitent de l'indemnité versée à un commerçant pour perte de revenus. Je ne suis pas convaincu de l'existence d'une distinction de principe valable qui pourrait écarter l'application de cette règle aux dommages-intérêts résultant d'une rupture de contrat d'embauchage, notamment de sa rupture anticipée, une fois le libellé de cette règle modifié en conséquence. Je l'énoncerais donc ainsi:

<sup>d</sup> Chaque fois qu'une personne reçoit, en vertu d'un droit, de quelqu'un d'autre, une indemnité au lieu d'une somme d'argent ou d'un avantage qui aurait constitué un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi, il y a lieu de traiter cette indemnité aux fins de l'impôt de la même manière que la somme d'argent ou l'avantage l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacée.

<sup>e</sup>

<sup>f</sup> L'intimé prétendait que, étant donné qu'il n'était pas entré en fonction, le montant qui lui a été versé s'apparentait à des dommages-intérêts pour préjudice physique comprenant un montant calculé relativement à la perte de revenu d'emploi futur. La réponse à cet argument tient au rapport existant entre la source du droit au montant versé et l'identification de ce qu'il a servi à payer.

<sup>g</sup>

<sup>h</sup> Lorsque le droit à l'indemnisation découle d'un acte fautif en droit, la source du droit à l'indemnisation ne doit pas être confondue avec l'acte fautif que le droit reconnaît comme donnant lieu à l'exercice de ce droit. Dans le cas de la personne qui subit un préjudice physique, la source de son droit à des dommages-intérêts est son droit de ne pas subir de blessures causées par le délit commis par quelqu'un d'autre. Ce n'est pas une source de revenu au sens de l'alinéa 3a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par contre, la source du droit de l'intimé était le contrat d'embauchage, qui était une source de revenu expressément visée par l'alinéa 3a). La rupture de ce con-

<sup>9</sup> [1985] 2 C.F. 208 (C.A.), aux p. 218 et 219. Autorisation de pourvoi refusée, [1986] 1 R.C.S. xi.

the right to compensatory damages but the breach was not its source.

#### Conclusion

In my opinion, \$342,000 of the compensation received by the respondent from Dynacare in 1989 is subject to be included in the calculation of the respondent's taxable income for that year. I would allow the appeal with costs of the appeal and below, set aside the judgment of the Tax Court of Canada and refer the respondent's 1989 income tax return back to the Minister of National Revenue for reassessment on a basis consistent with these reasons for judgment.

STONE J.A.: I agree.

MCDONALD J.A.: I agree.

tratt, même antérieure au moment où son exécution devenait exigible, constitue l'acte fautif en droit qui a donné lieu à l'exercice du droit à des dommages-intérêts compensatoires, mais cette rupture n'en est pas la source.

#### Conclusion

À mon avis, une portion de l'indemnité reçue par l'intimé de Dynacare en 1989 doit être incluse dans le calcul de son revenu imposable pour cette année et cette portion s'élève à 342 000 \$. J'accueillerais l'appel avec les dépens de l'appel et des instances inférieures, j'annulerais le jugement de la Cour canadienne de l'impôt et je renverrais la déclaration d'impôt sur le revenu de l'intimé pour l'année 1989 au ministre du Revenu national pour qu'il effectue une nouvelle cotisation en tenant compte des motifs du présent jugement.

LE JUGE STONE, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE MCDONALD, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.