

T-1149-73

T-1149-73

**Roddy Choquette (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

Trial Division, Decary J.—Quebec, March 6;  
Ottawa, March 7, 1974.

*Income tax—Moneys received from employer—Assessed by Minister as retirement allowance— Regarded on appeal as income from employment—Assessment affirmed—Income Tax Act, ss. 3, 5, 6(1)(a)(v), 25, 36 and 139(1)(aj)—S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 177.*

The plaintiff was employed by a laundry company from 1966 to 1968, as comptroller and consultant. In 1968 these positions were confirmed for a period ending in 1972 in a contract declared irrevocable. In 1969, a further contract released the employer from payment of the salary due for the unexpired portion of the contract and relieved the employee of further duties, subject to his right to continue as a consultant at \$50 a week. The employer paid the employee the sum of \$25,000, described as a capital indemnity. The Minister assessed the employee in respect of the sum of \$25,000, as a retirement allowance. The assessment was affirmed by the Tax Review Board. The employee, plaintiff, appealed.

*Held*, dismissing the appeal, the circumstances of the arrangements instituted in 1966, in the contract of 1968, and, five months later, the revising contract of 1969, showed a gradual unfolding of the employee's scheme to obtain as much as possible from his employer. While the indemnity of \$25,000 was described as capital, the description was not conclusive. The sum was received from the employment (sections 3, 5 and 25(a)(ii)). As there was neither long service nor loss of employment, there was no ground for treating the sum of \$25,000 as a retiring allowance (sections 6(1)(a)(v) and 139(1)(aj)). The Minister's assessment was based on the ground of retiring allowance and the dismissal of the taxpayer's appeal from assessment carried with it affirmation of the tax imposed, even though the taxpayer should have been assessed for income from employment, carrying a higher rate of tax (S.C. 1970-71-72, c. 63, section 177).

*Inland Revenue Commissioners v. Wesleyan and General Assurance Society* [1948] 1 All E.R. 555; *Jones v. M.N.R.* 69 DTC 4; *Beaupré v. M.N.R.* 69 DTC 7 and 73 DTC 5255; *Alexander v. M.N.R.* 73 DTC 5321; and *Garneau v. M.N.R.* 58 DTC 132, distinguished. *Winfield v. M.N.R.* 70 DTC 1333; *Cleet Estate v. M.N.R.* 69 DTC 135; and *Julien v. M.N.R.* 54 DTC 120, considered. *Curran v. M.N.R.* [1959] S.C.R. 850; *Moss v.*

**Roddy Choquette (Demandeur)**

c.

**La Reine (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge Decary—  
Québec, le 6 mars; Ottawa, le 7 mars 1974.

*Impôt sur le revenu—Somme versée par l'employeur—Somme cotisée par le Ministre à titre d'allocation de retraite—Considérée en appel comme revenu provenant d'un emploi—Cotisation confirmée—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 3, 5, 6(1)(a)(v), 25, 36 et 139(1)(aj)—S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 177.*

Le demandeur fut employé par une entreprise de buanderie, de 1966 à 1968, à titre de contrôleur et de consultant. En 1968, il fut confirmé dans ses fonctions pour une période allant jusqu'à la fin de 1972, en vertu d'un contrat déclaré irrévocable. En 1969, un nouveau contrat dégagea l'employeur de l'obligation de verser le salaire dû pour la durée du contrat restant à courir et libéra l'employé de ses engagements, sous réserve de son droit de demeurer consultant de la compagnie avec une indemnité de \$50 par semaine. L'employeur versa à son employé la somme de \$25,000 à titre d'indemnité de capital. Le Ministre a considéré que cette somme de \$25,000 était une allocation de retraite et a établi une cotisation en conséquence. La cotisation fut confirmée par la Commission de révision de l'impôt. L'employé, demandeur, a interjeté appel.

*Arrêt*: l'appel est rejeté; les circonstances entourant les ententes conclues en 1966, le contrat de 1968 et, cinq mois plus tard, le contrat de 1969 mettant fin au premier, révèlent graduellement le plan d'action de l'employé pour obtenir le plus possible de l'employeur. Le fait que l'indemnité de \$25,000 ait été décrite comme un paiement à compte de capital ne prouve aucunement que c'était son caractère réel. Cette somme constitue un revenu provenant d'un emploi (articles 3, 5 et 25(a)(ii)). Puisqu'il n'y a pas eu de longs états de services ni de perte d'emploi, on ne peut considérer cette somme comme une allocation de retraite (articles 6(1)(a)(v) et 139(1)(aj)). La cotisation établie par le Ministre était fondée sur le taux applicable dans le cas des allocations de retraite et le rejet de l'appel du contribuable a entraîné la confirmation de la cotisation, même si ledit contribuable aurait dû être cotisé à un taux plus élevé au titre de revenu provenant d'un emploi. (S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 177).

Distinctions établies avec les arrêts: *Inland Revenue Commissioners c. Wesleyan and General Assurance Society* [1948] 1 All E.R. 555; *Jones c. M.N.R.* 69 DTC 4; *Beaupré c. M.N.R.* 69 DTC 7 et 73 DTC 5255; *Alexander c. M.N.R.* 73 DTC 5321 et *Garneau c. M.N.R.* 58 DTC 132. Arrêts examinés: *Winfield c. M.N.R.* 70 DTC 1333; *La succession Cleet c. M.N.R.* 69 DTC 135 et *Julien c. M.N.R.* 54 DTC 120. Arrêts

M.N.R. 63 DTC 1359; *Harris v. M.N.R.* [1965] 2 Ex.C.R. 653 and *Consolidated Building Corporation Limited v. M.N.R.* [1966] Ex.C.R. 139, applied.

suivis: *Curran c. M.R.N.* (1959) R.C.S. 850; *Moss c. M.R.N.* 63 DTC 1359; *Harris c. M.R.N.* [1965] 2 R.C.É. 653 et *Consolidated Building Corporation Limited c. M.R.N.* [1966] R.C.É. 139.

INCOME tax appeal.

<sup>a</sup> APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

AVOCATS:

*Maurice Boisvert* for plaintiff.  
*Jean Potvin* for defendant.

<sup>b</sup> *Maurice Boisvert* pour le demandeur.  
*Jean Potvin* pour la défenderesse.

SOLICITORS:

PROCUREURS:

*St. Laurent, Monast, Desmeules etc.*,  
Québec, for plaintiff.  
*Deputy Attorney General of Canada* for  
defendant.

<sup>c</sup> *St. Laurent, Monast, Desmeules, etc.*,  
Québec, pour le demandeur.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour  
la défenderesse.

DECARY J.—This is an appeal from a decision of the Tax Review Board, dated December 6, 1972, dismissing Mr. Choquette's appeal.

<sup>d</sup> LE JUGE DECARY—L'affaire présente est un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt en date du 6 décembre 1972, rejetant l'appel de monsieur Choquette.

The purpose of the hearing is to determine, for the purposes of the *Income Tax Act*<sup>1</sup>, the nature of a sum of \$25,000.00 received by the plaintiff from his employer, and in so doing to interpret the provisions of sections 3, 5, 6(1)(a)(v), 25, 36 and 139(1)(aj) of the Act.

<sup>e</sup> L'objet du litige est de déterminer, pour les fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>1</sup>, la nature d'un montant de \$25,000.00 reçu par le demandeur de son employeur et, en ce faisant, d'interpréter les dispositions des articles 3, 5, 6(1)a)(v), 25, 36 et 139(1)aj) de la Loi.

The evidence shows that the plaintiff was employed by Les Buandiers Nettoyeurs Inc. and its subsidiaries from the beginning of November 1966 until the end of June 1969, a period of thirty-two months. At a meeting of the company's board of directors on July 3, 1968, a decision was taken to confirm the plaintiff in his duties as comptroller and consultant until the end of 1972. It was stipulated that the terms of the plaintiff's employment were irrevocable. The directors' decision was approved and ratified by the shareholders on the same day.

<sup>g</sup> La preuve révèle que le demandeur fut employé par Les Buandiers Nettoyeurs Inc. et ses filiales, du début de novembre 1966 à la fin de juin 1969, soit une période de 32 mois. Lors d'une assemblée des administrateurs de la compagnie le 3 juillet 1968, il fut décidé de confirmer le demandeur dans ses fonctions de contrôleur et de consultant pour une période s'étendant jusqu'à la fin de 1972. On prévoyait que l'emploi du demandeur devenait irrévocable. Le même jour, la décision des administrateurs fut approuvée et ratifiée par les actionnaires.

A document, dated February 11, 1969 but signed on March 27 of that year—nine months, therefore, after the signing of the contract of July 3, 1968—is worded as follows:

<sup>j</sup> Un document, daté du 11 février 1969 mais signé le 27 mars de la même année, soit 9 mois après la conclusion du contrat du 3 juillet 1968, est libellé tel qu'il suit:

<sup>1</sup> R.S.C. 1952, c. 148.

<sup>1</sup> R.C.S. 1952, c. 148.

[TRANSLATION]

Quebec City, February 11, 1969

Québec, le 11 février 1969

Mr. Roddy Choquette  
600 Laurier Avenue  
Quebec City

Monsieur Roddy Choquette  
600 Avenue Laurier  
a Québec

Dear Mr. Choquette:

Cher monsieur Choquette,

As majority shareholders and directors of Les Buandiers Nettoyeurs Inc. and its subsidiaries, and on our own behalf, we submit to you the following proposal:

A titre d'actionnaires majoritaires et d'administrateurs de Les Buandiers Nettoyeurs Inc. et de leurs filiales ainsi qu'à titre personnel, nous vous soumettons la proposition suivante:

Our mother, Mrs. Alphonse Turgeon, is prepared, on certain conditions, to lend each of us, on the security of a promissory note, the sum of \$12,500.00, making a total of \$25,000.00.

Notre mère, M<sup>me</sup> Alphonse Turgeon, est disposée, à certaines conditions, à nous prêter chacun, sur billet, la somme de \$12,500.00, soit un montant total de \$25,000.00.

Upon receipt of the cheques from our mother, we are prepared to endorse each of these cheques payable to you and to hand them to you personally for deposit by you in return for the following considerations:

Lors de la réception des chèques de notre mère, nous sommes consentants à endosser chacun ces chèques à votre ordre et à vous les remettre personnellement pour encaissement par vous en acquittement des considérations suivantes:

1. As shareholders and directors, we recognize that since the beginning of your employment, you have fulfilled your duties as comptroller and financial adviser to Les Buandiers Nettoyeurs Inc. and its subsidiaries in such a way that the financial position of these companies has improved considerably, as is reflected in the annual financial statements audited since the beginning of your employment by our accountants;

d 1<sup>o</sup>. Comme actionnaires et administrateurs, nous reconnaissons que vous avez accompli votre mandat de contrôleur et de conseiller financier de Les Buandiers Nettoyeurs Inc. et de leurs filiales depuis votre engagement, de telle manière que la situation financière de ces compagnies a été assainie considérablement, tel qu'en font foi comme conséquence à la suite de votre engagement les états financiers annuels certifiés par nos comptables-vérificateurs;

2. In consideration of the payment of this capital indemnity, however, you will release Les Buandiers Nettoyeurs Inc. and its subsidiaries from the unexpired portion of the contract, amounting to four years at an annual salary of \$16,800.00, so that the companies may at any time terminate your employment as circumstances may require; if you accept these conditions, we for our part undertake to vote as shareholders for your release by the companies from your employment contract.

e 2<sup>o</sup>. En considération du paiement de cette indemnité de capital, vous devrez cependant libérer de votre contrat d'engagement irrévocable, Les Buandiers Nettoyeurs Inc. et leurs filiales pour la période à échoir sur ce contrat, soit quatre années au traitement annuel de \$16,800.00, de manière que les compagnies puissent, en tout temps, révoquer votre engagement suivant les circonstances; de notre côté, si vous acceptez ces conditions, nous nous engageons à voter comme actionnaires pour que les compagnies vous libèrent également de votre contrat d'engagement.

Until either party expresses a desire to act otherwise, however, we would like you to remain in the service of the companies as a consultant, with the same powers, but without the obligation to exercise them, and with an indemnity of \$50.00 per week payable to you in fees and expenses. It is understood that as far as your obligation is concerned, it will be up to you to decide whether your health or other personal reasons will allow you to continue these services until the expiry of the employment contract.

h Cependant, jusqu'à manifestation d'une volonté contraire, soit de notre part, soit de votre part, nous désirons que vous demeuriez au service des compagnies comme consultant, avec les mêmes pouvoirs, mais sans être tenus de les exercer, avec une indemnité de \$50.00 par semaine à vous payable en honoraires et dépenses. Il est entendu qu'en ce qui vous concerne, il vous appartiendra de déterminer si votre état de santé ou d'autres raisons personnelles vous permettent de continuer ces services jusqu'à l'expiration du contrat d'engagement qui avait été signé.

It is in our real, personal interest that you accept these conditions, since your acceptance of this offer would permit our salaries to be raised by \$6,000.00 each per year, without increasing operating expenses under this item. Your acceptance of these conditions would also enable the companies, in view of their improved liquidity situation, to bring up to date the payments due to our mother, Mrs. Alphonse Turgeon (approximately \$24,000.00) and make subsequent monthly payments to her of \$833.33 instead of the current

i Nous avons une justification personnelle à ce que vous acceptiez ces conditions, et un intérêt réel puisque, dès votre acceptation de cette offre, notre salaire à chacun pourrait être augmenté de \$6,000.00 par année, sans que soient augmentées les dépenses d'opération à ce titre; votre acceptation de ces conditions permettrait également aux compagnies, vu l'amélioration présente de leur fonds de roulement, de mettre à date les versements dus à notre mère, M<sup>me</sup> Alphonse Turgeon (environ \$24,000.00) et per-

monthly payments of \$400.00 due under certain contracts between her and ourselves, a liability assumed by Les Buandiers Nettoyeurs Inc.

This offer on our part is firm and valid for a period of three months from the date of its signature, and your written acceptance, consisting of your signature on a duplicate of this letter, will constitute an irrevocable agreement for both parties.

Yours Sincerely

Réal Turgeon 27/3/69

Armand Turgeon

Roddy Choquette

Accepted this . . .

The circumstances surrounding this agreement showed during the hearing that the idea of the agreement, the legalistic manner, and the tone and style of the document were the work of the plaintiff. The Turgeon brothers were placed in a position which I would describe as quasi-adherence to a contract.

In comparing the testimony of the two Turgeon brothers with that of the plaintiff, I feel that the credibility of the Turgeons is greater than that of the plaintiff, and I am therefore relying on their testimony. The plaintiff, in fact, admits having given his instructions to a notary over the telephone, but this notary was not called as a witness. The Turgeons have a different version of the facts surrounding the content and the drawing-up of the agreement. One of the Turgeon brothers has stated categorically that it was drawn up by the plaintiff and that he did not discuss this draft contract with the plaintiff before February 11, 1969. The other brother also stated, equally categorically, that he had had no discussions with the plaintiff as to the content of the draft contract before February 11, 1969.

As the contract dated February 11 indicates, the plaintiff released Les Buandiers Nettoyeurs Inc. and its subsidiaries from their obligations under the irrevocable employment contract in consideration of payment of \$25,000.00. However, on March 3, 1972, three years after releasing the companies, the plaintiff threatened to sue Messrs. Réal and Armand Turgeon for

mettrait ensuite de lui verser la somme mensuelle de \$833.33 au lieu de la somme de \$400.00 qui lui est présentement payée mensuellement en vertu de certains contrats entre elle et nous, obligation qui fut assumée par Les Buandiers Nettoyeurs Inc.

<sup>a</sup> La présente offre de notre part est ferme et valable pour une durée de trois mois à compter de sa date, et votre acceptation écrite sous votre signature sur un duplicata de cette lettre, constituera une entente irrévocable de part et d'autre.

Sincèrement à vous,

Réal Turgeon 27/3/69

Armand Turgeon

Roddy Choquette

<sup>c</sup> Accepté ce

<sup>d</sup> Les circonstances entourant cette entente ont révélé, à l'enquête, que la conception de l'entente, la façon legaliste de procéder, la teneur du document et sa rédaction étaient l'œuvre du demandeur. Les frères Turgeon se sont vus dans la position d'être devant un contrat que je qualifierais de quasi-adhésion.

<sup>e</sup> Comparant les témoignages des deux frères Turgeon et de celui du demandeur, je juge que la crédibilité des messieurs Turgeon est plus grande que celle du demandeur et c'est leur témoignage que je retiens. En effet, le demandeur a admis avoir été celui qui a donné les instructions par téléphone à un notaire mais ce notaire n'a pas été appelé comme témoin. Messieurs Turgeon ont une version différente des faits entourant la teneur et la rédaction de l'entente: un des frères Turgeon a affirmé, d'une façon catégorique, que la rédaction a été faite par le demandeur et qu'il n'y a eu aucune discussion avec le demandeur avant le 11 février 1969 au sujet de ce projet de contrat et l'autre frère affirme, lui aussi, d'une façon aussi catégorique, n'avoir eu aucune discussion avec le demandeur quant au contenu de ce projet de contrat avant cette date du 11 février 1969.

<sup>i</sup> Tel que le contrat du 11 février l'indique, le demandeur, en considération du paiement de \$25,000.00, libère Les Buandiers Nettoyeurs Inc. et leurs filiales de leurs obligations découlant du contrat d'emploi irrévocable. Cependant, le 3 mars 1972, soit trois ans après avoir libéré les compagnies, le demandeur menaçait messieurs Réal et Armand Turgeon d'une poursuite

\$26,200.00, this being the balance of the total of \$51,800.00 he would have received if the employment contract had run its full course. The plaintiff had already received \$25,000.00 plus \$600.00 in consultant's fees.

I believe that these facts reveal the gradual unfolding of Mr. Choquette's scheme to obtain as much as possible from his employer. It began in 1967 with a simple employment contract with full powers as general manager, and he was the one who wrote up the minutes of the parent company. Then in November 1968, he proposed a binding four-year contract to the company, and he was the one who wrote up the minutes. A scant five months later, he persuaded the company to pay him \$25,000.00 and to retain his services as a consultant, and he was the one who signed the cheques issued by a subsidiary.

In my opinion, the only possible interpretation for all these facts is that Mr. Choquette wished to obtain the highest possible remuneration from his employer, and that he exploited the absolute confidence the Turgeon brothers had placed in him. The evidence shows that it was he who, as general manager, made all the decisions. In order to reach his goal, the plaintiff used all necessary means to obtain from his employer, first a binding contract for four years, and then only five months later terminated this contract, for which he received \$25,000.00 compensation. It is difficult to ignore the fact that the plaintiff was an experienced business man who since 1966 had carefully prepared his plan to obtain as much as possible from his employer.

It must be pointed out that in the contract dated February 11, 1969, the parties described this payment of \$25,000.00 as a capital indemnity.

Before turning to the authorities brought to the attention of the Court by learned counsel for the parties, and examining sections 3, 5, 6(1)(a)(v), 25, 36 and 139(1)(aj) of the Act, I feel it is advisable to deal with a preliminary question, namely whether the fact that a payment is described as capital in fact makes it

au montant de \$26,200.00 étant le solde d'un montant global de \$51,800.00 qu'il aurait reçu si le contrat d'engagement avait été en force jusqu'à échéance. Le demandeur avait déjà reçu \$25,000.00 plus \$600.00 alors qu'il agissait à titre de consultant.

Je crois que ces faits révèlent une gradation dans le plan d'action de monsieur Choquette afin d'obtenir le plus possible de son employeur: d'abord en 1967 un simple contrat d'emploi avec pleins pouvoirs comme directeur général, et c'est lui qui rédige les procès-verbaux de la compagnie-mère; puis en novembre 1968, il suggère à la compagnie un contrat irrévocable de quatre ans et c'est lui qui rédige le procès-verbal; à peine cinq mois plus tard, il convainc la compagnie de lui verser \$25,000.00 et de retenir ses services comme consultant et c'est lui qui signe les chèques émis par une filiale.

A mon avis tous ces faits ne peuvent pas être interprétés autrement qu'à l'effet que monsieur Choquette voulait obtenir la meilleure rémunération possible de son employeur et qu'il a tiré profit de la confiance totale que lui ont donnée les frères Turgeon. Il est en preuve que c'est le demandeur, en tant que directeur général, qui décidait de tout. Pour atteindre son but le demandeur a employé les moyens nécessaires pour obtenir d'abord son emploi sous contrat irrévocable de quatre ans, pour mettre fin ensuite à ce contrat après seulement cinq mois et pour obtenir enfin une compensation de \$25,000.00. Il est difficile de ne pas s'apercevoir que le demandeur était un homme d'affaires chevronné qui avait depuis 1966 bien préparé son plan pour obtenir le plus possible de son employeur.

Il faut souligner que dans le contrat daté du 11 février 1969, les parties ont décrit ce paiement de \$25,000.00 comme étant une indemnité de capital.

Avant de discuter des autorités soumises à l'attention de la Cour par les savants avocats des parties et d'étudier les articles 3, 5, 6(1)(a)(v), 25, 36 et 139(1)(aj) de la Loi, je crois qu'il est bon de disposer d'une question préliminaire, à savoir si le fait de décrire un paiement comme étant de nature capital lui donne le

capital. In *Simon's Income Tax*<sup>2</sup>, we find this quotation from Viscount Simon on the case *Inland Revenue Commissioners v. Wesleyan and General Assurance Society*<sup>3</sup>:

It may be well to repeat two propositions which are well established in the application of the law relating to income tax. First, the name given to a transaction by the parties concerned does not necessarily decide the nature of the transaction. To call a payment a loan if it is really an annuity does not assist the taxpayer, any more than to call an item a capital payment would prevent it from being regarded as an income payment if that is its true nature. The question always is what is the real character of the payment, not what the parties call it.

This principle of the relationship of form and substance is, in my opinion, an elementary principle, not only of interpretation but of justice, which allows us to disregard legalism and formalism in determining the true nature of a contract.

The Minister of National Revenue regarded the sum of \$25,000.00 as the plaintiff's income, specifically as a retiring allowance for the 1969 taxation year, and a tax of \$5,756.10 was levied on the plaintiff's income for that year.

It is a well-established principle that an assessment is valid until it is proven that there has been an error in fact or in law on the part of the Minister. The plaintiff must therefore establish the evidence that the facts in this case do not permit the application of sections 3, 5, 6(1)(a)(v), 25, or 139(1)(a) of the Act.

The authorities cited by learned counsel for the plaintiff are the following: *Simon's Income Tax*<sup>4</sup>, *Jones v. M.N.R.*<sup>5</sup>, *Beaupré v. M.N.R.*<sup>6</sup>, *Alexander v. M.N.R.*<sup>7</sup>, and *Garneau v. M.N.R.*<sup>8</sup>.

These authorities are all to be distinguished from the case at bar in that they deal either with illegal breach of employment contracts or with

caractère de capital. Nous lisons dans: *Simon's Income Tax*<sup>2</sup>, cette citation du Viscount Simon dans l'affaire *Inland Revenue Commissioners c. Wesleyan and General Assurance Society*<sup>3</sup>:

<sup>a</sup> [TRADUCTION] Il convient de citer à nouveau deux axiomes bien établis en ce qui concerne l'application du droit relatif à l'impôt sur le revenu. En premier lieu, le nom que les parties intéressées donnent à une opération ne décide pas nécessairement de la nature de la transaction. Le fait d'appeler un paiement un prêt, alors qu'il s'agit en fait d'une annuité, n'aide aucunement le contribuable, pas plus que le fait de qualifier de paiement à compte de capital une somme quelconque empêcherait cette dernière d'être considérée comme une dépense en vue de produire un revenu si tel était son caractère réel. Il faut donc chercher dans chaque cas quelle est la nature réelle du paiement et non le nom que les parties lui donnent.

<sup>b</sup> Ce principe relatif à la forme et à la substance est, à mon avis, un principe élémentaire non seulement d'interprétation mais d'équité qui permet de ne pas tenir compte du juridisme ou <sup>d</sup> formalisme pour déterminer la véritable nature d'un contrat.

<sup>e</sup> Le Ministre du Revenu national a considéré que le montant de \$25,000.00 reçu était un revenu du demandeur, à titre d'allocation de retraite, pour l'année d'imposition 1969, et un impôt de \$5,756.10 a été prélevé sur le revenu du demandeur pour cette dite année.

<sup>f</sup> Il est bien établi qu'une cotisation est valide à moins que preuve soit faite qu'il y a erreur de fait ou de droit de la part du Ministre. Le demandeur doit donc établir la preuve que les faits de la présente affaire ne permettent pas <sup>g</sup> l'application des articles 3 ou 5 ou 6(1)(a)(v) ou 25 et 139(1)(a) de la Loi.

<sup>h</sup> Les autorités soumises par le savant avocat du demandeur sont les suivantes: *Simon's Income Tax*<sup>4</sup>, *Jones c. M.R.N.*<sup>5</sup>, *Beaupré c. M.R.N.*<sup>6</sup>, *Alexander c. M.R.N.*<sup>7</sup>, et *Garneau c. M.R.N.*<sup>8</sup>.

Ces autorités se distinguent toutes de l'affaire présente en ce sens qu'il s'agissait soit de bris illégal de contrat d'emploi, soit que la considéra-

<sup>2</sup> (1964-65) Volume I, page 59.

<sup>3</sup> [1948] 1 All E.R. 555 at page 557.

<sup>4</sup> Volume 3, pages 108, 109, 110, 111, 112, 121 and 122.

<sup>5</sup> 69 DTC 4.

<sup>6</sup> 69 DTC 7 and 73 DTC 5255 (F.C.C.).

<sup>7</sup> 73 DTC 5321.

<sup>8</sup> 68 DTC 132.

<sup>2</sup> (1964-65) Volume I, page 59.

<sup>3</sup> [1948] 1 All E.R. 555 à la page 557.

<sup>4</sup> Volume 3, aux pages 108, 109, 110, 111, 112, 121 et 122.

<sup>5</sup> 69 DTC 4.

<sup>6</sup> 69 DTC 7 et 73 DTC 5255 (C.F.C.).

<sup>7</sup> 73 DTC 5321.

<sup>8</sup> 68 DTC 132.

payments for reasons other than termination of employment, neither of which are relevant here.

Counsel for Her Majesty was faced with an established fact: the Minister's assessment was made under sections 6(1)(a)(v), 139(1)(aj) and 36 of the Act. He was therefore restricted to citing authorities in which the object of the litigation was to determine whether or not the payment constituted a retiring allowance.

His authorities were as follows: *Alexander v. M.N.R.*<sup>9</sup>, *Winfield v. M.N.R.*<sup>10</sup>, *Cleet Estate v. M.N.R.*<sup>11</sup>, and *Julien v. M.N.R.*<sup>12</sup>.

At the hearing, the Court advised counsel to consider the cases of *Curran v. M.N.R.*<sup>13</sup>, and *Moss v. M.N.R.*<sup>14</sup>.

Section 3 of the Act reads as follows:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year from all sources inside or outside Canada and, without restricting the generality of the foregoing, includes income for the year from all

- (a) businesses,
- (b) property, and
- (c) offices and employments.

In the case of *Curran v. M.N.R. (supra)*, the Supreme Court had to decide on the nature of a payment received by Mr. Curran from a shareholder of a company for accepting employment in another company. The payment was considered by the Court to be income under the provisions of section 3 of the Act.

It should be noted that in the *Curran* case (*supra*), the payment had not been made by the employer, whereas in this case it has been shown that the payment was made by the employer.

The following quotation from Martland J. in the same case deals with the applicability of section 24A—later 25—of the Act (*ibid.*, page 862):

- <sup>9</sup> 73 DTC 5321.
- <sup>10</sup> 70 DTC 1333.
- <sup>11</sup> 69 DTC 135.
- <sup>12</sup> 54 DTC 120.
- <sup>13</sup> [1959] S.C.R. 850.
- <sup>14</sup> 63 DTC 1359 (Exchequer Court).

tion du paiement était autre que la cessation de l'emploi, ce qui n'existe pas dans le cas présent.

Le savant avocat de Sa Majesté la Reine était devant un fait établi: la cotisation du Ministre était faite en vertu des articles 6(1)(a)(v), 139(1)(aj) et 36 de la Loi. Il était donc restreint à citer des autorités où l'objet du litige était de déterminer s'il s'agissait d'une allocation de retraite ou non.

Ses autorités étaient les suivantes: *Alexander c. M.R.N.*<sup>9</sup>, *Winfield c. M.R.N.*<sup>10</sup>, *Cleet Estate c. M.R.N.*<sup>11</sup>, et *Julien c. M.R.N.*<sup>12</sup>.

A l'audition, la Cour, a avisé, dès l'enquête les savants avocats de considérer les affaires *Curran c. M.R.N.*<sup>13</sup>, et celle de *Moss c. M.R.N.*<sup>14</sup>.

L'article 3 de la Loi 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 de toutes provenances à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend le revenu pour l'année provenant

- a) d'entreprises,
- b) de biens, et
- c) de charges et d'emplois.

Dans l'affaire de *Curran c. M.R.N. (supra)*, la Cour suprême a eu à décider de la nature du paiement reçu par monsieur Curran d'un actionnaire d'une compagnie pour accepter un emploi dans une autre compagnie. Le paiement fut considéré par la Cour comme étant un revenu, en vertu des dispositions de l'article 3 de la Loi.

Il faut noter que dans l'affaire *Curran, (supra)*, le paiement n'avait pas été fait par l'employeur tandis que dans l'affaire présente il a été démontré que le paiement fut effectué par l'employeur.

La citation suivante du juge Martland dans cette même cause touche à la portée de l'article 24A, par après 25, de la Loi: *ibid.* à la page 862:

- <sup>9</sup> 73 DTC 5321.
- <sup>10</sup> 70 DTC 1333.
- <sup>11</sup> 69 DTC 135.
- <sup>12</sup> 54 DTC 120.
- <sup>13</sup> [1959] S.C.R. 850.
- <sup>14</sup> 63 DTC 1359 (Cour de l'Échiquier).

Counsel for the respondent conceded that s. 24A was not applicable to the circumstances of this case. Counsel for the appellant, however, urged that s. 24A was enacted in order to broaden the scope of s. 5 so as to tax certain kinds of income not otherwise taxable under s. 5. He pointed out that s. 24A might have applied to the payment in question here if it had been made to the appellant by Federated or by Home. Since it did not apply, because the payment was not made by the appellant's employer, he contended that the payment could not be regarded as income within s. 3, because so to hold would make s. 24A meaningless in its application.

It seems to me, however, that s. 24A was essentially a provision dealing with onus of proof and deemed certain payments as therein defined to be payments within s. 5, unless the recipient could establish affirmatively that a payment did not reasonably fall within the provisions of paras. (i), (ii) or (iii) of s. 24A. I do not think that it follows that payments which would fall within s. 24A, except for the fact that they were made by someone other than the employer, of necessity cannot be income within the provisions of s. 3.

In my opinion, in the light of the decision in the *Curran* case, the sum of \$25,000.00 received by the plaintiff constitutes income under the provisions of section 3 of the *Income Tax Act*, since it was received from a source which I regard as employment.

The money was received by the plaintiff when he was in the payer's employ, since two cheques were made out by La Buanderie Lévis Limitée, a wholly-owned subsidiary of Les Buandiers Nettoyeurs Inc., each in the amount of \$12,500.00, one payable to the plaintiff and Réal Turgeon and the other payable to the plaintiff and Armand Turgeon. The plaintiff was employed by these companies when he received the \$25,000.00 and continued in their employ. Only his title was changed from that of comptroller to that of consultant. After the signing of the February 11, 1969 contract, the plaintiff clearly devoted much less time to the companies, but the income was nevertheless derived from the same employment.

I am nonetheless of the opinion that some useful purpose is served by discussion of section 25 of the Act, in view of the fact that in this case the plaintiff drew the amount from his employer or his employer's agent, as the cheques show. Martland J. has commented on section 25, as quoted above, to the effect that

[TRADUCTION] L'avocat de l'intimé a admis que l'article 24A ne s'appliquait pas en l'espèce. L'avocat de l'appellant prétend cependant que l'article 24A avait été adopté afin d'élargir le champ d'application de l'article 5 de manière à assujettir à l'impôt certains types de revenus qui autrement ne le seraient pas en vertu dudit article 5. Il fit remarquer que l'article 24A aurait pu s'appliquer à la somme en cause si elle avait été versée à l'appelante par la Federated ou la Home. Puisqu'il ne s'applique pas, car le paiement n'a pas été effectué par l'employeur de l'appellant, il prétendit que ledit paiement ne pouvait être considéré comme un revenu au sens de l'article 3, car en décider ainsi enlèverait tout son sens à l'article 24A.

A mon avis, cependant, l'article 24A traite essentiellement de la charge de la preuve et prévoit que certains paiements, définis dans cet article, relèvent de l'article 5 à moins que le bénéficiaire puisse établir que ledit paiement ne peut raisonnablement relever des cas prévus aux sous-alinéas (i), (ii) ou (iii) de l'article 24A. A mon avis, cela n'implique pas que des paiements qui relèveraient de l'article 24A, excepté le fait qu'ils ont été effectués par un autre que l'employeur, ne doivent pas nécessairement être considérés comme un revenu aux termes de l'article 3.

A mon avis, suivant la décision dans l'affaire *Curran*, le montant de \$25,000.00 reçu par le demandeur est un revenu en vertu des dispositions de l'article 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* parce qu'il a été reçu d'une provenance que je considère comme un emploi.

Le montant fut reçu par le demandeur alors qu'il était employé du payeur, deux chèques étant faits par La Buanderie Lévis Limitée, filiale entièrement contrôlée par Les Buandiers Nettoyeurs Inc., au montant de \$12,500.00 chacun, l'un payable au demandeur et à Réal Turgeon et l'autre payable au demandeur et à Armand Turgeon. Le demandeur était employé de ces compagnies lorsqu'il a reçu le montant de \$25,000.00 et il continuait d'être à l'emploi de ces mêmes compagnies mais à un titre différent de celui qu'il avait auparavant, à savoir à titre de consultant au lieu de contrôleur. Après ce contrat, du 11 février 1969, le demandeur consacrait évidemment beaucoup moins de temps aux compagnies mais la provenance du revenu restait le même emploi.

Je crois, néanmoins, utile de discuter des dispositions de l'article 25 de la Loi vu que dans le cas présent le demandeur a touché le montant de son employeur ou son agent, tel que les chèques le démontrent. L'article 25 de la Loi a été commenté par le juge Martland, tel que cité plus haut, à l'effet que ses dispositions ont trait



its provisions deal with the burden of proof and that certain payments are considered to fall within its provisions unless the recipient can prove that the payment cannot reasonably be regarded as having been received under one of the circumstances cited. Section 25 reads as follows:

25. An amount received by one person from another,

(a) during the period while the payee was an officer of, or in the employment of, the payer, or

(b) on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of, an obligation arising out of an agreement made by the payer with the payee immediately prior to, during or immediately after a period that the payee was an officer of, or in the employment of, the payer,

shall be deemed, for the purpose of section 5, to be remuneration for the payee's services rendered as an officer or during the period of employment, unless it is established that, irrespective of when the agreement, if any, under which the amount was received was made or the form or legal effect thereof, it cannot reasonably be regarded as having been received

(i) as consideration or partial consideration for acceptance of the office or entering into the contract of employment,

(ii) as remuneration or partial remuneration for services as an officer or under the contract of employment, or

(iii) in consideration or partial consideration for covenant with reference to what the officer or employee is, or is not, to do before or after the termination of the employment.

The conditions imposed by paragraphs (a) and (b) of section 25 of the Act establish an assumption of remuneration for services rendered which may, however, be refuted if the amount cannot reasonably be regarded as having been received under one of the circumstances described in subparagraphs (i), (ii) and (iii) of the section.

In my opinion, applying the provisions of paragraph (a) and subparagraph (ii), the payment can reasonably be regarded as having been received in accordance with an employment contract. The plaintiff has therefore not refuted this assumption.

Section 25 of the Act was clearly analyzed by Thorson J., when he was presiding Judge of the

au fardeau de la preuve et que certains paiements sont réputés tomber sous les dispositions de l'article 5 de la Loi, à moins que le bénéficiaire puisse prouver que le paiement ne peut pas être raisonnablement considéré comme étant reçu à un des titres y mentionnés. Ledit article 25 se lit comme suit:

25. Un montant qu'une personne a reçu d'une autre personne

a) pendant une période de temps alors que la personne qui a reçu ledit montant était fonctionnaire du payeur ou était à l'emploi de ce dernier, ou

b) en raison ou au lieu de paiement ou en acquittement d'une obligation découlant d'une entente intervenue entre le payeur et la personne qui a reçu ledit montant immédiatement avant, pendant ou immédiatement après une période où la personne qui a reçu l'argent était fonctionnaire du payeur ou était à l'emploi de ce dernier,

est réputé, aux fins de l'article 5, une rémunération des services que la personne qui a touché ledit montant a rendus à titre de fonctionnaire ou pendant sa période d'emploi, sauf s'il est établi que, indépendamment de la date où a été conclue l'entente, s'il en est, en vertu de laquelle ledit montant a été reçu, ou de la forme ou de l'effet juridique de ladite entente, ce montant ne peut pas raisonnablement être considéré comme ayant été reçu

(i) à titre de cause ou considération totale ou partielle de l'acceptation de la charge ou de la conclusion du contrat d'emploi,

(ii) à titre de rémunération totale ou partielle des services rendus comme fonctionnaire ou en conformité du contrat d'emploi, ou

(iii) à titre de cause ou considération totale ou partielle d'une convention prévoyant ce que le fonctionnaire ou employé doit faire, ou ne doit pas faire, avant ou après la cessation de l'emploi.

Les conditions imposées par les alinéas a) et b) de l'article 25 de la Loi établissant une présomption de rémunération des services qui peut être réfutée si le montant ne peut pas être raisonnablement considéré comme ayant été reçu à un des titres décrits aux sous-alinéas (i), (ii), (iii) dudit article.

A mon avis, appliquant les dispositions de l'alinéa a) et du sous-alinéa (ii), je crois que l'on peut raisonnablement considérer le paiement comme ayant été reçu en conformité du contrat d'emploi et que dont le demandeur n'a pas repoussé cette présomption.

L'article 25 de la Loi a été analysé clairement par monsieur le juge Thorson, alors qu'il était

Exchequer Court, in *Moss v. M.N.R. (supra)*, at pages 1365-66:

I now come to the contention advanced on behalf of the Minister that section 25 of the Act is applicable to the facts of the case and that the amount of \$34,600 received by the appellant from Prairie Cereals Ltd. should be deemed for the purpose of section 5 to be remuneration for the appellant's services rendered as an officer or during the period of employment.

The first enquiry is whether the amount was received during a period while the appellant was an officer of, or in the employment of Prairie Cereals Ltd. I have already set out the evidence relating to the date when the amount was received by the appellant and the conflicting evidence on when he left the employment of Prairie Cereals Ltd. It could, in my opinion, be reasonably found on the evidence that the amount was received by the appellant from Prairie Cereals Ltd during a period while he was an officer of and in its employment within the meaning of paragraph (a) of section 25. Certainly, the appellant has failed to establish that the amount was received by him after he had ceased to be an officer of or in the employment of Prairie Cereals Ltd.

But, in any event, the facts bring the case within the ambit of paragraph (b) of section 25. The amount of \$34,600 was in satisfaction of the obligation arising out of the agreement made by Prairie Cereals Ltd with the appellant, dated April 12, 1956, which implemented the offer made in the letter of March 24, 1956, and its acceptance. The agreement was, therefore, made during the period that the appellant was an officer of and in the employment of Prairie Cereals Ltd. Under the circumstances, the amount should be deemed, for the purpose of section 5, to be remuneration for the appellant's services rendered as an officer or during the period of employment unless the conditions specified in subparagraphs (i), (ii) or (iii) are established.

It is my opinion that there is no essential difference between the facts in the *Moss* case cited above and those in the case at bar, and that the precedent should therefore be followed.

The payment received by the plaintiff is thus deemed to be a remuneration within the meaning of section 25(a) of the Act, and consequently constitutes income under the provisions of section 5 of the Act, since the plaintiff has not discharged the burden of proof imposed in subparagraphs (i), (ii) and (iii) of section 25.

Counsel for the defendant indicated to the Court that the Minister of National Revenue had regarded the payment received by the plaintiff as a retiring allowance, and thus as income within the meaning of section 6(1)(a)(v) of the Act. This section reads as follows:

président de la Cour d'Échiquier, dans l'affaire *Moss c. M.R.N. (supra)*, aux pages 1365-66:

[TRADUCTION] Je vais examiner maintenant la prétention soumise au nom du Ministre selon laquelle l'article 25 de la Loi s'applique aux faits de l'espèce et, aux fins de l'article 5, on devrait considérer la somme de \$34,600 versée par la Prairie Cereals Ltd. à l'appelant comme la rémunération des services rendus par l'appelant en tant que dirigeant ou employé.

Il faut déterminer d'abord si le montant a été reçu lors d'une période pendant laquelle l'appelant était un dirigeant de la Prairie Cereals Ltd. ou un de ses employés. J'ai déjà mentionné la preuve relative à la date où l'appelant avait reçu cette somme et la preuve contradictoire concernant la date où il a quitté son emploi à la Prairie Cereals Ltd. A mon avis, on pourrait conclure raisonnablement à partir de cette preuve que la somme avait été versée par la Prairie Cereals Ltd. à l'appelant alors qu'il était dirigeant de cette compagnie ou dans le cours de son emploi au sens de l'alinéa a) de l'article 25. L'appelant n'a sans aucun doute pas su établir que la somme en cause lui avait été versée après qu'il eut cessé d'être dirigeant de la Prairie Cereals Ltd. ou employé de cette dernière.

De toute façon, les faits sont tels que l'affaire relève de l'alinéa b) de l'article 25. La somme de \$34,600 constitue en fait la contrepartie de l'obligation découlant de l'accord conclu entre la Prairie Cereals Ltd. et l'appelant, le 12 avril 1956, qui rendait effective l'offre faite dans la lettre datée du 24 mars 1956, et entraînait son acceptation. L'accord a donc été conclu pendant une période où l'appelant était un dirigeant de la Prairie Cereals Ltd. ou était employé par cette dernière. Dans ces circonstances, il convient de considérer cette somme, aux fins de l'article 5, comme la rémunération des services rendus par l'appelant en tant que dirigeant ou lors de son emploi, à moins que l'on puisse établir qu'il s'agissait en fait d'un des cas décrits dans les sous-alinéas (i), (ii) ou (iii).

C'est mon opinion qu'il n'y a aucune différence essentielle entre les faits de l'affaire *Moss*, (*supra*), et ceux de la présente affaire et conséquemment ce précédent doit être suivi.

Le paiement reçu par le demandeur est donc réputé être une rémunération en vertu des dispositions de l'article 25(a) de la Loi et, de ce chef, est un revenu en vertu des dispositions de l'article 5 de la Loi, vu que le demandeur n'a pas repoussé le fardeau de la preuve identifiée aux sous-alinéas (i), (ii) et (iii) de l'article 25.

L'avocat de la défenderesse a indiqué à la Cour que le ministre du Revenu national avait jugé que le paiement reçu par le demandeur était une allocation de retraite et, de ce chef un revenu en vertu des dispositions de l'article

6. (1) Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year

(a) amounts received in the year as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of

(v) retiring allowances, or

The term "retiring allowance" is defined as follows in section 139(1)(aj):

"retiring allowance" means an amount received upon or after retirement from an office or employment in recognition of long service or in respect of loss of office or employment (other than a superannuation or pension benefit), whether the recipient is the officer or employee or a dependant, relation or legal representative;

Retiring allowance as defined here implies long service or loss of employment. I cannot believe that an employment of twenty-nine months can constitute long service. The plaintiff was employed by the companies only from November 8, 1966 onwards, whereas he received the amount of \$25,000.00 on March 27, 1969. While I recognize that the meaning of an adjective such as "long" is relative, and that there is no absolute criterion by which one can determine what is long and what is not, I do not believe that a reasonable man could conclude that twenty-nine months constituted long service. To claim otherwise would mean that over the course of a working life of, say, forty years, a person would have fourteen periods of long service. A period of twenty-nine months does not constitute long service in this case, since in my view the length of a period of service should be calculated on the basis of service with one specific employer and not with several employers.

We must also consider whether the amount received by the plaintiff consisted of compensation for loss of office or employment.

In my opinion, his employment did not end on March 27, 1969, when the plaintiff signed the agreement, but rather was modified, not in regard to its duties, but in regard to its intensity, and by reason of the fact that he was no longer obliged to work. All that was required of him

6(1)a(v) de la Loi. Ledit article se lit comme suit:

6. (1) Sans restreindre la généralité de l'article 3, doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition

a) les montants reçus dans l'année à titre, à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement

(v) d'allocations de retraite, ou

Les mots allocation de retraite sont définis comme suit, à l'article 139(1)aj):

«allocation de retraite» signifie un montant touché à ou après la retraite d'une charge ou d'un emploi en reconnaissance de longs états de service ou à l'égard de perte de charge d'emploi (autre qu'une prestation de pension de retraite ou de pension), que le bénéficiaire soit le fonctionnaire ou l'employé, ou une personne à charge, un parent ou un représentant légal;

Allocation de retraite telle que définie implique de longs états de service ou perte d'emploi. Il me répugne de croire que de longs états de service peuvent être constitués par un emploi de 29 mois. En effet, le demandeur était à l'emploi des compagnies seulement depuis le 8 novembre 1966, alors que le 27 mars 1969, il a reçu cette somme de \$25,000.00. Je reconnais qu'un adjectif comme long est relatif et qu'il n'y a pas de mesure inflexible pour déterminer ce qui est long et ce qui ne l'est pas, mais je ne crois pas qu'une personne raisonnable puisse conclure que 29 mois constitue de longs états de service. Prétendre autrement voudrait dire qu'au cours d'une vie de travail, disons de 40 ans, une personne pourrait avoir 14 périodes de longs états de service. Une période de 29 mois ne constitue pas une longue période dans le cas présent car à mon avis la longueur de la période de travail doit être mesurée quant à un employeur spécifique et non quant à plusieurs employeurs.

Il faut considérer également si le montant a été touché par le demandeur à l'égard de perte de charge ou d'emploi.

Le 27 mars 1969, lorsque le demandeur signa l'entente, à mon avis, son emploi ne se terminait pas mais il se modifiait non pas quant à son objet mais quant à son intensité et quant au fait qu'il n'y avait plus d'obligation de sa part de travailler, qu'il n'y avait qu'une disponibilité de

was that he be available, for which he received a salary of \$50.00 a week.

Since there was neither long service nor loss of employment, the amount cannot, in my view, be regarded as a retiring allowance for the purpose of the Act.

The method by which the Minister chose to proceed allowed him to apply the provisions of section 36 of the Act, which reduces the tax by allowing the taxpayer's income to be assessed otherwise than as ordinary income. This reduction is made at the taxpayer's option.

If the amount received by the plaintiff had been a retiring allowance, the Minister's procedure would have been appropriate and in accordance with the Act. However, since there had been neither loss of employment nor long service, the Minister could not legally treat the amount received as a retiring allowance.

After a remark by the Court to the effect that all were equal before the law and that benefits such as the one in section 36 could be granted only to those who were entitled to them, counsel for the defendant referred the Court to the case of *Harris v. M.N.R.*<sup>15</sup>, in which my learned colleague Thurlow J. noted:

I do not think, however, that this is the correct way to deal with the matter. On a taxpayer's appeal to the Court the matter for determination is basically whether the assessment is too high. This may depend on what deductions are allowable in computing income and what are not but as I see it the determination of these questions is involved only for the purpose of reaching a conclusion on the basic question. No appeal to this Court from the assessment is given by the statute to the Minister and since in the circumstances of this case the disallowance of the \$775.02 while allowing \$525 would result in an increase in the assessment the effect of referring the matter back to the Minister for that purpose would be to increase the assessment and thus in substance allow an appeal by him to this Court. The application for leave to amend is therefore refused.

I share my learned colleague's opinion that the Court must decide, generally speaking, whether the assessment is too high and, I would add, whether or not an assessment should have been made in a case where it must be deter-

sa part et que pour ce faire il toucherait un salaire de \$50.00 par semaine.

Vu qu'il n'y a pas eu de longs états de service et qu'il n'y a pas eu non plus de perte d'emploi, à mon avis, le montant ne peut pas être considéré comme étant une allocation de retraite pour les fins de la Loi.

La façon d'agir qu'a choisie le Ministre lui permettait d'appliquer les dispositions de l'article 36 de la Loi qui allège l'impôt en permettant au contribuable que son revenu soit assujéti de façon différente d'un revenu ordinaire. Cet allègement se fait par option du contribuable.

Si le montant reçu, par le demandeur, avait été une allocation de retraite, la façon d'agir du Ministre aurait été adéquate et en conformité avec la Loi. Mais, vu qu'il n'y avait ni perte d'emploi, ni de longs états de service le Ministre ne pouvait pas légalement traiter le montant reçu comme allocation de retraite.

Après une remarque de la Cour à l'effet que tous étaient égaux devant la loi et qu'un bénéfice tel que celui de l'article 36 ne devait être accordé qu'à celui qui y a droit, le savant avocat de la défenderesse a référé la Cour à l'affaire *Harris c. M.R.N.*<sup>15</sup>, où mon savant collègue, M. le juge Thurlow a dit:

[TRADUCTION] J'estime cependant que ce n'est pas de cette manière qu'il convient de traiter de cette affaire. Lorsqu'un contribuable interjette appel devant la Cour, la question sur laquelle il faut se prononcer est essentiellement celle de savoir si la cotisation est trop élevée. Cela peut dépendre des déductions permises lors du calcul de l'impôt et de celles qui ne le sont pas, mais, à mon sens, une décision sur ces questions n'est nécessaire que dans le but de conclure sur la question essentielle. La Loi ne prévoit pas que le Ministre puisse interjeter appel d'une cotisation devant cette cour et, puisqu'en l'espèce, le fait de rejeter une déduction de \$775.02 tout en accordant une déduction de \$525 aurait pour résultat d'augmenter le montant de la cotisation, déférer l'affaire au Ministre à cette fin aurait pour effet d'augmenter la cotisation et donc d'accorder en fait au Ministre un droit d'appel à cette cour. La demande d'autorisation de modification est donc rejetée.

Je partage l'opinion de mon savant collègue que la Cour doit décider, d'une façon générale, si la cotisation est trop élevée et j'ajouterais, si une cotisation aurait due être émise ou non dans le cas où il faut décider si un montant est capital

<sup>15</sup> [1965] 2 Ex.C.R. 653 at page 662.

<sup>15</sup> [1965] 2 R.C.É 653 à la page 662.

mined whether an amount constitutes capital or income. In the case at bar, the object of the litigation is to establish whether the amount received is taxable purely as income, or as income in the form of a retiring allowance. Since the amount is regarded by the Minister as a retiring allowance, the Court must determine whether the assessment is too low because of the preferential treatment for retiring allowances provided for under section 36 of the Act.

My learned colleague has said that under the Act, the Minister may not appeal against his own assessment. I share this opinion.

This judgment by my learned colleague Thurlow J., was followed by that of my learned colleague Cattanach J. in *Consolidated Building Corporation Limited v. M.N.R.*<sup>16</sup>.

Section 177 of the *Income Tax Act*<sup>17</sup>, which defines the appeal jurisdiction of the Court, reads as follows:

177. The Federal Court may dispose of an appeal, other than an appeal to which section 180 applies, by

- (a) dismissing it; or
- (b) allowing it and
  - (i) vacating the assessment,
  - (ii) varying the assessment,
  - (iii) restoring the assessment, or
  - (iv) referring the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment.

When an appeal is dismissed, the Court's competence is limited to a simple dismissal, even if, as in this case, the plaintiff should have been assessed at a higher rate.

It is my considered opinion that the amount of \$25,000.00 received by the plaintiff constitutes income within the meaning of section 3, as income from a source within Canada, as well as under section 5 of the Act, since it is deemed income from employment. The appeal is dismissed with costs.

ou revenu. Dans le cas présent, l'objet du litige est d'établir si le montant reçu est imposable à titre de revenu purement et simplement ou à titre de revenu comme allocation de retraite. Vu qu'il s'agit d'un montant considéré par le Ministre comme allocation de retraite, il faut déterminer si la cotisation est trop basse à cause du bénéfice accordé en vertu de l'article 36 de la Loi qui permet un traitement préférentiel d'une allocation de retraite.

Mon savant collègue dit que le Ministre ne peut pas, en vertu de la Loi, en appeler, en substance, de sa propre cotisation. Je partage cette opinion.

Ce jugement de mon savant collègue, M. le juge Thurlow fut suivi par mon savant collègue, M. le juge Cattanach dans l'affaire *Consolidated Building Corporation Limited c. M.N.R.*<sup>16</sup>.

Les dispositions de l'article 177 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>17</sup>, qui délimitent la compétence de la Cour en matière d'appels se lisent comme suit:

177. La Cour fédérale peut statuer sur un appel, à l'exception d'un appel auquel s'applique l'article 180,

- a) en le rejetant,
- b) en l'admettant et
  - (i) annulant la cotisation,
  - (ii) modifiant la cotisation,
  - (iii) rétablissant la cotisation, ou
  - (iv) déférant la cotisation au Ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

Quand il y a rejet d'appel, la Cour n'a pas de compétence autre que celle de le renvoyer purement et simplement, même si, comme dans le cas présent, le demandeur aurait dû être cotisé à un plus haut taux.

C'est mon opinion bien arrêtée que le montant de \$25,000.00 reçu par le demandeur est un revenu en vertu des dispositions de l'article 3 étant un revenu d'une provenance à l'intérieur du Canada et un revenu également en vertu de celles de l'article 5 de la Loi parce qu'il s'agit d'une rémunération réputée provenir d'un emploi. L'appel est rejeté avec dépens.

<sup>16</sup> [1966] Ex.C.R. 139 at page 152.

<sup>17</sup> S.C. 1970-71-72, c. 63.

<sup>16</sup> [1966] R.C.É. 139 à la page 152.

<sup>17</sup> S.C. 1970-71-72, c. 63.