

T-4749-73

T-4749-73

The Queen (Plaintiff)

v.

Harold H. McKay (Defendant)

Trial Division, Collier J.—Vancouver, April 15 and May 9, 1975.

Income Tax—Calculation of income—Income from criminal activity—Minister re-assessing income, alleging bank deposits resulting from swindles—Board directing deletion of deposits from income—Appeal by Minister—Pleadings indicating different issue than that argued—Whether defendant knowledgeable of case he must meet—Whether onus always on taxpayer—Income War Tax Act, R.S.C. 1927, c. 97 as am. ss. 58, 63(2), 69, 69A—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 46, 56(2); S.C. 1970-71-72, c. 63 ss. 152(8) and 175(3)—Federal Court Rules 494(2), 461, 800.

The Minister re-assessed defendant's 1964-67 income based on information obtained in an audit on one Whitworth, indicating that defendant had made bank deposits as a result of a swindle. On appeal, the Minister did not rely on a net worth statement, and the Tax Review Board, treating it as simply a failure to report the deposits, directed their deletion from defendant's income. Even after amendment of the statement of claim, it appeared that the Minister's case was based on the existence of the deposits resulting from criminal activity, while in fact, net worth comparisons seemed to be the essence of the case. Defendant elected to proceed as if a net worth case had been pleaded. When it became evident that the Court would not accept most of plaintiff's evidence of criminal activity, the trial continued on the basis that the onus was on defendant to disprove the assessments. Defendant maintained that the deposits represented (a) gambling winnings, (b) remains of cash taken on trips to the United States, (c) repayment of loans.

Held, allowing the defendant's appeal in part, respecting the 1964 taxation year, and setting aside all penalties, his appeals are otherwise dismissed. Defendant's explanations do not displace the onus on him; he has demonstrated no error in the assessments. It has not, however, been demonstrated that defendant knowingly failed to disclose the deposits, or was grossly negligent in not so doing.

As to the question of onus, traditionally, in a trial *de novo*, it is on the taxpayer, and he must present his case first. The so-called "onus on the taxpayer" rule should not be rigid, capable of no exceptions. In matters where the Queen is plaintiff, there should be no hard and fast rule. In cases similar to the one at bar, where serious allegations charging crime are made by the Queen, as plaintiff, the onus should be on the party raising them.

La Reine (Demanderesse)

c.

Harold H. McKay (Défendeur)

Division de première instance, le juge Collier—Vancouver, les 15 avril et 9 mai 1975.

Impôt sur le revenu—Calcul du revenu—Revenu provenant d'activités criminelles—Nouvelles cotisations établies par le Ministre incluant des dépôts bancaires qui résulteraient d'escroqueries—La Commission ordonne d'exclure lesdits dépôts du revenu—Appel du Ministre—Plaidoiries sur des questions autres que les points discutés—Le défendeur a-t-il connaissance de la cause à laquelle il doit répondre?—La charge de la preuve incombe-t-elle toujours au contribuable?—Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, S.R.C. 1927, c. 97 modifié, art. 58, 63(2), 69 et 69A—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 46 et 56(2); S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 152(8) et 175(3)—Règles 494(2), 461 et 800 de la Cour fédérale.

Le Ministre établit de nouvelles cotisations sur le revenu du défendeur pour les années 1964 à 1967 à partir de renseignements obtenus au cours de la vérification des comptes d'un certain Whitworth, indiquant qu'à la suite d'escroqueries, le défendeur avait fait des dépôts bancaires. En appel, le Ministre ne s'appuya pas sur l'état de l'avoir net et la Commission de révision de l'impôt estimant qu'il s'agissait simplement d'un défaut de signaler les montants déposés ordonna que ces fonds ne soient pas inclus dans son revenu. Même après la modification de la déclaration, il semblait que la cause du Ministre était fondée sur l'existence de fonds provenant d'activités criminelles, alors qu'en fait, il s'agissait essentiellement de comparaisons de l'avoir net. Le défendeur choisit de continuer les procédures comme si en fait, on avait plaidé sur la base de l'avoir net. Lorsqu'il devint évident que la Cour n'admettrait pas la preuve soumise par la demanderesse au sujet desdites activités criminelles, le procès se poursuivit selon le principe qu'il incombait au contribuable de prouver que les cotisations étaient erronées. Le défendeur soutint que les dépôts correspondaient à a) des gains au jeu, b) au solde de sommes emmenées aux États-Unis à l'occasion de divers voyages et c) au remboursement de prêts.

Arrêt: l'appel du défendeur est accueilli en partie, en ce qui concerne l'année d'imposition 1964 et l'annulation des pénalités; pour le reste, ses appels sont rejetés. Les explications du défendeur ne changent pas la charge de la preuve; il n'a pas démontré que les cotisations étaient erronées. Toutefois, on n'a pas démontré non plus que le défendeur a sciemment omis de révéler les dépôts ni qu'il a commis une faute lourde en ne le faisant pas.

Dans un procès *de novo*, la charge de la preuve incombe traditionnellement au contribuable, et il doit présenter sa cause en premier. La prétendue règle voulant que la charge de la preuve soit au contribuable n'est pas rigide et peut connaître des exceptions. Dans les cas où la Reine est demanderesse, cette règle ne devrait pas être appliquée systématiquement. Dans des affaires de ce genre, lorsque la Reine, en tant que demanderesse, invoque de graves infractions criminelles, il incombe à l'auteur de ces allégations de démontrer leur véracité.

Pashovitz v. M.N.R. [1961] Ex.C.R. 365; *Johnston v. M.N.R.* [1948] S.C.R. 486; *MacDonald v. Canada Kelp Co. Ltd.* (1974) 39 D.L.R. (3d) 617; *Contini v. Canarium Investment Corporation Ltd.* [1974] 5 W.W.R. 709, discussed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

S. A. Hynes for plaintiff.
J. A. Wener for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Goldman, Kemp, Craig, Wener, Vancouver, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

COLLIER J.: This is an appeal by the plaintiff from a decision, dated July 19, 1973, of the Tax Review Board. The case involves re-assessments by the Minister of National Revenue in respect of the defendant's income and tax for the years 1964 to 1967 inclusive.

I propose, at the outset, to review in detail some of the circumstances leading to the assessments in dispute, the course of this action in the Tax Review Board, the pleadings before the Board and in this Court, and the course the case took in this Court. I make that review in order:

- a) that these reasons for judgment may be more intelligible if this matter should proceed to higher Courts;
- b) to make more intelligible to the parties my later comments in respect of onus.

The defendant is now 74 years old. He has been in many businesses or occupations over the years. It is obvious the Minister of National Revenue holds the view that some, at least, of those businesses have been nefarious or criminal. The defendant testified that he had been in hotel enterprises since 1941, having owned either alone or in partnership several hotels in British Columbia. His last hotel interest was the Eldorado in Vancouver. It was sold in 1961. He considers himself to have

Arrêts discutés: *Pashovitz c. M.R.N.* [1961] R.C.É. 365; *Johnston c. M.R.N.* [1948] R.C.S. 486; *MacDonald c. Canada Kelp Co. Ltd.* (1974) 39 D.L.R. (3^e) 617 et *Contini c. Canarium Investment Corporation Ltd.* [1974] 5 W.W.R. 709.

^a APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

S. A. Hynes pour la demanderesse.
J. A. Wener pour le défendeur.

^b PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Goldman, Kemp, Craig et Wener, Vancouver, pour le défendeur.

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

^d LE JUGE COLLIER: La demanderesse interjette appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt, en date du 19 juillet 1973. Cette affaire porte sur de nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national à l'égard du revenu du défendeur pour les années d'imposition 1964 à 1967 incluses.

^f Je me propose tout d'abord d'examiner en détail un certain nombre de circonstances qui ont mené aux cotisations en litige, le déroulement des procédures devant la Commission de révision de l'impôt, les plaidoiries présentées à la Commission et à la présente Cour, ainsi que le déroulement de l'instance devant cette cour. Le rappel de tous ces faits a pour but:

- ^g a) de rendre les motifs du jugement plus intelligibles au cas où l'affaire serait portée devant des instances supérieures;
- ^h b) de rendre plus intelligibles aux parties les commentaires que je ferai au sujet de la charge de la preuve.

ⁱ Le défendeur est maintenant âgé de 74 ans. Pendant des années il s'est consacré à diverses entreprises ou activités. Il est évident que le ministre du Revenu national pense que certaines d'entre elles, au moins, étaient de nature criminelle ou frauduleuse. Le défendeur témoigna s'être occupé d'entreprises hôtelières jusqu'en 1941, ayant été le propriétaire, à titre personnel, ou à titre d'associé, de plusieurs hôtels en Colombie-Britannique. Le dernier hôtel dans lequel il eut une participation

been retired since that time. The Minister in the pleadings apparently disagrees with that categorization of the defendant's status. The Minister has alleged, among other things, that before and since 1961 the defendant has been in the business of swindling, particularly a form called the "money machine" swindle. It is not necessary here to describe the details of that incredible fraudulent charade usually used to bilk avaricious business men.

For the years in question, the defendant filed returns reporting net income as follows:

1964	—	\$16,129.58
1965	—	\$15,418.31
1966	—	\$10,972.33
1967	—	\$ 8,239.90

The Minister initially accepted those returns.

Some time before 1968, in the course of an audit of a company known as Sears Construction Limited (controlled by one Hilton Whitworth), the Minister determined that \$300,000 in cash had been withdrawn by Whitworth from the company. Whitworth was subsequently convicted of some kind of misappropriation. At one stage he told the Minister's officials that the company's money had been lost by him as a result of a money machine swindle. Certain names were given. The Minister then assessed, for his alleged share of the proceeds, one John L. Morgan as a perpetrator of or participant in the swindle. On a further re-assessment some unidentified bank deposits of U.S. currency were added to Morgan's income. Morgan appealed that re-assessment to the Exchequer Court. Eventually he consented to a judgment which brought into his income a one-quarter share of the dollars larcenously extracted from Whitworth. Morgan is alleged, during the settlement negotiations with tax department officials, to have named the defendant and others as his accomplices in the Whitworth swindles¹.

¹ These allegations are summarized from the reply to notice of appeal filed in the Tax Review Board (January 29, 1973), the statement of claim in this Court (filed November 16, 1973)

Continued on next page

était l'Eldorado à Vancouver, qui fut vendu en 1961. Il se considère à la retraite depuis cette date. Dans ses plaidoiries, le Ministre conteste cette définition du statut du défendeur. Il allègue, entre autres choses, qu'avant 1961 et depuis cette année-là, le défendeur a versé dans l'escroquerie, et plus particulièrement l'escroquerie dite «de la machine à billets». Il n'est pas nécessaire de décrire en détail cette fable incroyable et les manœuvres servant à soutirer de l'argent à des hommes d'affaires trop cupides.

Le défendeur produit des déclarations de revenu indiquant, pour les années en cause, les revenus nets suivants:

1964	—	\$16,129.58
1965	—	\$15,418.31
1966	—	\$10,972.33
1967	—	\$ 8,239.90

Tout d'abord, le Ministre accepta ces déclarations.

Un peu avant 1968, lors de la vérification des comptes d'une compagnie connue sous la raison sociale Sears Construction Ltd. (appartenant à un certain Hilton Whitworth), le Ministre découvrit que Whitworth avait effectué un retrait de \$300,000 en espèces sur les fonds de la compagnie. Whitworth fut par la suite déclaré coupable de détournement de fonds. A un moment donné, il déclara aux fonctionnaires du ministère avoir perdu les fonds de la compagnie à la suite d'une escroquerie dite de «la machine à billets». Il donna même certains noms. Le Ministre imposa alors la part du produit de l'escroquerie touchée par un certain John L. Morgan, à titre d'instigateur ou de participant. Dans une nouvelle cotisation ultérieure, on ajouta au revenu de Morgan certains dépôts bancaires en monnaie américaine, d'origine inconnue. Morgan interjeta appel de cette nouvelle cotisation devant la Cour de l'Échiquier. Il consentit finalement à un jugement qui ajoutait à son revenu un quart des fonds frauduleusement soutirés à Whitworth. Lors de la transaction avec les fonctionnaires du fisc, Morgan aurait nommé le défendeur et d'autres personnes comme ses complices dans l'escroquerie dont Whitworth fut la victime¹.

¹ Ces allégations sont tirées de la réponse à l'avis d'appel produit à la Commission de révision de l'impôt (29 janvier 1973), la déclaration déposée auprès de la présente Cour (16

Suite à la page suivante

On June 10, 1969, the Minister issued re-assessments. He added to reported income the following:

1964	—	\$54,255.01 (bank deposits)
1965	—	\$23,487.96 (bank deposits)
		\$10,000.00 (a mortgage payment)
1966	—	\$47,738.34 (bank deposits)
		\$ 143.76 (other income)
1967	—	\$ 9,226.54 (bank deposits)
		<u>\$144,851.61</u>

Penalties (under subsection 56(2) of the *Income Tax Act* and section 19 of the B.C. *Income Tax Act*) in the total amount of \$17,916.99 were assessed. Interest of \$14,463.22 was added.

The taxpayer filed notices of objection. There followed an exchange of correspondence and information between the defendant, through his accountant Mr. Foster, and the tax department (see Exhibit 5-B). The department accepted or was satisfied with the explanations given for many of these deposits and reduced the above figures to the following:

1964	—	\$51,021.55 (13 deposits)
1965	—	\$17,207.96 (9 deposits)
1966	—	\$ 4,205.00 (3 deposits)
1967	—	\$ 2,700.00 (4 deposits)
		<u>\$75,134.51</u>

Re-assessments (dated May 18, 1971) was issued accordingly.

The defendant appealed to the Tax Review Board. At that stage, the Minister had not prepared a net worth statement for the period in question, nor did he rely on a form of net worth statement which had been submitted by Mr. Foster, following a departmental request on March 19, 1970. The Tax Review Board heard the appeal

Continued from previous page

and the amended statement of claim again in this Court (filed March 6, 1975). Morgan and the other alleged swindlers are now all dead, except for the defendant and two others. The latter two did not give evidence before the Tax Review Board or this Court.

Le 10 juin 1969, le Ministre établit de nouvelles cotisations. Il ajouta aux revenus déclarés les sommes suivantes:

1964	—	\$54,255.01 (dépôts bancaires)
1965	—	\$23,487.96 (dépôts bancaires)
		\$10,000.00 (paiements sur hypothèque)
1966	—	\$47,738.34 (dépôts bancaires)
		\$ 143.76 (revenus divers)
1967	—	\$ 9,226.54 (dépôts bancaires)
		<u>\$144,851.61</u>

En vertu du paragraphe 56(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de l'article 19 de la B.C. *Income Tax Act*, on ajouta au titre des pénalités la somme totale de \$17,916.99, ainsi que \$14,463.22, au titre d'intérêts.

Le contribuable déposa des avis d'opposition. Vinrent ensuite des échanges de lettres et de renseignements entre le défendeur, par l'intermédiaire de son comptable, Foster, le ministère (voir la pièce 5-B). Le ministère accepta ou estima suffisantes les explications données pour un certain nombre de ces dépôts et réduisit les sommes susmentionnées de la manière suivante:

1964	—	\$51,021.55 (13 dépôts)
1965	—	\$17,207.96 (9 dépôts)
1966	—	\$ 4,205.00 (3 dépôts)
1967	—	\$ 2,700.00 (4 dépôts)
		<u>\$75,134.51</u>

Il établit en conséquence de nouvelles cotisations (datées du 18 mai 1971).

Le défendeur interjeta appel devant la Commission de révision de l'impôt. A ce stade des procédures, le Ministre n'avait pas préparé l'état de l'avoir net pour la période en cause, et ne tint pas compte des formules relatives à l'état de l'avoir net soumises par Foster, à la demande du ministère et datées du 19 mars 1970. La Commission de révision de

Suite de la page précédente

novembre 1973) et la déclaration modifiée déposée aussi auprès de cette Cour (6 mars 1975). Morgan et les autres escrocs ainsi nommés sont maintenant tous décédés excepté le défendeur et deux autres. Ces deux derniers n'ont pas témoigné devant la Commission de révision de l'impôt ni devant cette Cour.

on June 19, 1973. The Chairman said in part:

... The Minister, in my view, has taken an unusual approach in assessing this man in the manner in which he did.

At the outset, I had thought it was a net worth assessment, but it is not, and the matter has been treated simply as a failure to report the amounts deposited.

It appears that certain evidence was led before the Board in an attempt to prove participation by the defendant in the money machine swindle of Whitworth. The Chairman, for several reasons, ruled the evidence (which was basically hearsay) inadmissible. The Board went on to accept evidence given by the defendant or on his behalf as to substantial sources of capital funds from which the defendant could have obtained the monies making up the so-called unexplained deposits. The Board directed the deposits be deleted from the defendant's taxable income.

The original statement of claim in this Court is substantially the same as the reply filed by the Minister in the Tax Review Board. It begins by stating that the Minister included in the defendant's income certain bank deposits totalling the amount earlier set out. I then quote paragraph two:

2. The above amount represents some or all of the Defendant's share of the proceeds of various frauds and other criminal acts perpetrated by the Defendant and others on a number of individuals through the medium of a confidence game known as the "money machine" swindle, including two swindles perpetrated against one Hilton Whitworth, of Vancouver, British Columbia.

I also quote a portion of paragraph three, which has twenty subparagraphs:

3. In re-assessing the Defendant for his 1964 to 1967 taxation years, the Minister of National Revenue assumed, inter alia, that:

(a) for a number of years up to and including 1964, and subsequent years, the Defendant had been engaged with others in the practice of defrauding persons through the operation of the "money machine" swindle. Associated with the Defendant were:

l'impôt entendit l'appel le 19 juin 1973. Dans ses motifs, le Président déclara:

... Le Ministre, à mon point de vue, a adopté une méthode peu courante en effectuant des cotisations au sujet de cet homme de la manière qu'il l'a fait.

Dès le début, j'avais pensé qu'il s'agissait d'une cotisation de la valeur nette, mais ce n'est pas le cas, et l'affaire a été traitée purement et simplement comme un défaut de signaler les montants déposés.

Il semble cependant qu'on avait soumis certaines preuves à la Commission pour tenter de démontrer que le défendeur avait participé à l'escroquerie dite de la machine à billets dont Whitworth avait été la victime. Le Président, pour diverses raisons, décida que la preuve (qui, pour l'essentiel, n'était qu'ouï-dire) était irrecevable. La Commission accepta alors la preuve fournie par le défendeur, ou en son nom, relativement à des sources importantes de capitaux grâce auxquels ce dernier aurait pu se procurer les fonds correspondant aux dépôts bancaires prétendument inexplicables. La Commission décida donc que ces dépôts bancaires ne devaient pas être inclus dans le revenu imposable du défendeur.

La déclaration initialement déposée devant cette Cour est, pour l'essentiel, similaire à la réponse déposée par le Ministre auprès de la Commission de révision de l'impôt. Elle indique en premier lieu que le Ministre avait inclus dans le revenu du défendeur certains dépôts bancaires représentant le montant total précité. Voici maintenant le paragraphe 2 de cette déclaration:

[TRADUCTION] 2. Ce montant représente une partie ou la totalité de la part du défendeur sur le produit de diverses manœuvres frauduleuses ou autres infractions criminelles perpétrées par lui et par d'autres individus à l'encontre d'un certain nombre de personnes, par une escroquerie dite de la machine à billets, notamment en deux occasions contre un certain Hilton Whitworth de Vancouver (Colombie-Britannique).

Je cite aussi une partie du paragraphe 3 qui comprend 20 alinéas:

[TRADUCTION] 3. En établissant une nouvelle cotisation à l'égard du défendeur pour ses années d'imposition 1964 à 1967, le ministre du Revenu national a présumé entre autres que:

a) pendant plusieurs années, jusqu'en 1964 inclusivement, et les années suivantes, le défendeur s'est employé à soutirer de l'argent à plusieurs personnes par l'escroquerie dite de la machine à billets. Les compères du défendeur étaient:

John Chmelyk — Deceased August 29, 1961
 John Polonich — Deceased November 5, 1964
 Fred Collins — Deceased March 13, 1965
 James Gray — Deceased June 10, 1965
 Joseph Eror — Deceased December 20, 1966
 John L. Morgan — Deceased 1972
 Raymond Outtrim — Still alive
 (see *528—58 DTC 395)
 L. Ackerman — Unknown

John Chmelyk — décédé le 29 août 1961
 John Polonich — décédé le 5 novembre 1964
 Fred Collins — décédé le 13 mars 1965
 James Gray — décédé le 10 juin 1965
 Joseph Eror — décédé le 20 décembre 1966
 John L. Morgan — décédé en 1972
 Raymond Outtrim — toujours en vie (voir para-
 graphe 528—58 DTC 395)
 L. Ackerman — situation inconnue

(b) during his 1964 taxation year the Defendant and his criminal associates defrauded the said Hilton Whitworth, of \$298,000.00 by means of the money machine swindle;

b) pendant son année d'imposition 1964, le défendeur et ses compères ont soutiré \$298,000.00 audit Hilton Whitworth, par l'escroquerie en question;

Subparagraphs (c), (d), (e) and (g) describe in some detail the alleged money machine swindles perpetrated on Whitworth by the defendant and others in November 1963 and again in October 1964. Some of those subparagraphs, and later subparagraphs, describe how the proceeds of the fraud found their way into numerous bank accounts. The defendant and his alleged co-conspirators are said to have been the owners of the various accounts.

Les alinéas c), d), e) et g) décrivent en détail ces prétendues escroqueries dites de la machine à billets dont Whitworth fut victime en novembre 1963 et de nouveau en octobre 1964, le défendeur et d'autres personnes en étant les auteurs. Certains de ces alinéas, ainsi que d'autres, expliquent la répartition des produits de cette escroquerie dans un certain nombre de comptes bancaires. On a affirmé que le défendeur et ses prétendus compères avaient été propriétaires de ces divers comptes.

Subparagraphs 3(o) and (p) indicate the extent to which Her Majesty was prepared to go in attempting to prove liability for additional tax and penalties. I quote:

Les alinéas 3o) et p) indiquent jusqu'à quel point Sa Majesté se propose de poursuivre l'affaire afin de prouver que le contribuable est assujéti à des impôts supplémentaires et à des pénalités. Je cite:

3. (o) the Defendant has also had a number of financial transactions with the aforementioned Gray and Polonich, details of which will be led at the hearing of this appeal;

[TRADUCTION] 3. o) le défendeur a aussi conclu avec Gray et Polonich, susmentionnés, un certain nombre d'opérations financières dont nous donnerons les détails lors de l'audition du présent appel;

(p) the Defendant has for many years been suspected by various police authorities as being involved in money machine swindles. He was arrested and held overnight for questioning by the Vancouver City Police in 1950 with respect to a money machine swindle, but no charges were laid. He was an associate and friend of Joseph Eror, who, along with Raymond Outtrim and Fred Collins, were arrested and charged, in 1967, with fraud in connection with a money machine swindle in Richmond, British Columbia. Eror was convicted. He died shortly after his release from the British Columbia Penitentiary. Before his death, Eror named the Defendant as his co-conspirator and accomplice in a number of money machine swindles;

p) depuis plusieurs années, diverses autorités de police soupçonnent le défendeur de participation à des escroqueries dites de la machine à billets. En 1950, il fut arrêté, détenu jusqu'au matin et interrogé par la police municipale de Vancouver au sujet d'une escroquerie de ce genre, mais ne fut pas inculpé. Il avait été l'associé et l'ami d'un certain Joseph Eror, qui fut arrêté en même temps que Raymond Outtrim et Fred Collins et inculpé comme eux en 1967 pour manœuvres frauduleuses relatives à une telle escroquerie à Richmond (Colombie-Britannique). Eror fut déclaré coupable. Il mourut peu de temps après sa sortie du pénitencier de Colombie-Britannique. Avant sa mort, Eror nomma le défendeur comme un de ses associés et complices dans un certain nombre d'escroqueries dites de la machine à billets;

The trial commenced, on those pleadings, before me on December 5, 1974. Before any evidence was led counsel for the taxpayer stated what he thought the issues to be. In his view the major dispute was as to the accuracy of a net worth statement prepared by the Minister, an answering net worth statement prepared on behalf of the taxpayer, and the inferences to be drawn from the

Le procès débuta le 5 décembre 1974, sur la base de ces plaidoiries. Avant la présentation de la preuve, l'avocat du contribuable indiqua quelles étaient selon lui les questions en litige. A son avis, la question la plus importante concerne l'exactitude de l'état de l'avoir net établi par le Ministre, et celle de l'état de l'avoir net établi en réponse au nom du contribuable, ainsi que les conclusions que

evidence in respect of net worth. Counsel for the plaintiff, during the pre-evidence discussion, indicated the Minister's net worth statement had been prepared by the revenue department after the Tax Review Board decision

... in order to justify the assessment, and our position will be that those net worth statements will in fact show an income discrepancy of some \$83,000 which the taxpayer failed to include in his income for the 64 to 67 taxation years.

The following interchange took place between counsel and myself:

MR. HYNES: Now to that extent, my lord, the case before you is different than that from the Tax Review Board, we are simply not asking you to affirm or disaffirm the decision of the Board based on the same evidence.

We will be calling, as well my lord, other evidence, including the evidence of Sergeant Steenson who is referred to in the Tax Review Board decision to attempt to associate the taxpayer with other people whose activities were in the nature of money machine swindles.

Now, my lord, there are a couple of statements in the Minister's statement of claim which I would like to draw your attention to and I think that—

THE COURT: Can I ask this, are you throwing out all the assumptions stated by the Minister in the pleadings?

MR. HYNES: No, my lord.

THE COURT: I see. You are still saying that the source of these deposits came from a share in money machine swindles?

MR. HYNES: Yes, my lord, I am glad you mentioned that because it isn't really a necessary part of the Crown's case to show the source of unexplained funds, it is sufficient simply for the Crown to say these funds are here, you haven't been able to show that they came from a capital source, therefore we have assumed them to be income and that's the end of that.

THE COURT: There is such a thing as fairness and in two courts, the Crown has pleaded at length the assumptions, I know the Minister is not bound by the assumptions but if the Crown is saying well really we don't have to go on this, I think something formally should be put on the record to that effect and something should have been formally put on the record before we got into this courtroom. I think it's unfair to say well, I have got four pages of assumptions which allege criminal acts and then say, well now, when we get into the federal court, we really don't have to prove all that, all we have to do is file net worth statements and if we can establish them, that is it. In other words, the taxpayer is being called upon to meet a different case than he had to meet in the Tax Appeal Board and what is presently on the pleading. Now I know the onus of proof, I know all that.

l'on peut tirer de la preuve à l'égard dudit avoir net. L'avocat de la demanderesse, au cours d'une discussion antérieure aux dépositions, indiqua que le ministère avait préparé l'état de l'avoir net pour la Commission de révision de l'impôt:

[TRADUCTION] ... afin de justifier la cotisation, et nous soutenons que ces états de l'avoir net indiquent en fait une différence de \$83,000 avec le revenu déclaré, somme que le contribuable a omis d'inclure dans son revenu pour les années d'imposition 1964 à 1967.

J'eus ensuite avec l'avocat la discussion suivante:

[TRADUCTION] M^e HYNES: Dans la mesure où l'affaire qui nous occupe est différente de la cause soumise à la Commission de révision de l'impôt, nous ne vous demandons pas, monsieur le juge, de confirmer ou d'infirmier la décision de la Commission fondée sur la même preuve.

Nous ferons aussi appel à d'autres témoins, y compris le sergent Steenson dont il est fait mention dans la décision de la Commission de révision de l'impôt afin d'essayer d'établir le lien entre le contribuable et d'autres personnes impliquées dans les escroqueries dites de la machine à billets.

Maintenant je voudrais attirer votre attention, Monsieur, sur deux points mentionnés dans la déclaration soumise par le Ministre et je pense que ...

LA COUR: Puis-je vous demander si vous rejetez toutes les présomptions du Ministre dans les plaidoiries?

M^e HYNES: Non, Monsieur.

LA COUR: Je vois. Vous affirmez toujours que ces dépôts représentent une partie de l'argent soutiré grâce aux escroqueries dites de la machine à billets?

M^e HYNES: Oui, Monsieur, je suis heureux que vous souleviez ce point, car il n'incombe pas vraiment à la Couronne de révéler l'origine encore inexplicquée de ces fonds; il lui suffit en effet de dire que ces fonds existent; vous n'avez pas su démontrer qu'ils provenaient de capitaux et nous devons donc présumer qu'il s'agit de revenus; nous nous en tenons à cela.

LA COUR: Vous savez que nous devons être équitables; la Couronne a longuement exposé ses présomptions devant deux tribunaux; je sais qu'elles ne lient pas le Ministre, mais si la Couronne déclare maintenant ne pas avoir à approfondir ce point, j'estime pour ma part que le dossier devrait comprendre des indications expresses à cet égard et même qu'il aurait fallu le faire avant le début de la présente audition. Je pense qu'il n'est pas équitable de dire «bon, nous avons quatre pages d'allégations d'infractions criminelles et, maintenant, puisque nous portons le litige devant la cour fédérale, nous ne sommes pas vraiment tenus de prouver le bien-fondé de toutes ces allégations et il nous suffit de soumettre des états de l'avoir net puis d'établir leur bien-fondé; un point c'est tout». En d'autres termes, le contribuable se trouve face à une affaire tout à fait différente de celle qui avait été soumise à la Commission d'appel de l'impôt et de ce qui est

MR. HYNES: My lord, the taxpayer has been well aware for some considerable time of the case that he is going to be called upon to meet.

THE COURT: On the pleadings?

MR. HYNES: No, my lord, but in practice here, the discoveries and that, all of these statements have been—

THE COURT: Why isn't it on the pleadings?

MR. HYNES: Well my lord, I think that's fair comment, the Minister could perhaps—should have amended the pleadings to allege net worth statements would be relied upon.

THE COURT: Well let's go ahead but I think it's a very bad practice.

As a result of that and further discussion, the trial was adjourned after evidence was heard from three witnesses. The understanding was that the statement of claim would be amended. On December 16, 1974, the resumption of the trial was fixed for April 15, 1975. An amended statement of claim was filed on March 6, 1975. I again think it desirable to quote certain paragraphs:

1. On May 18, 1971, the Minister of National Revenue (hereinafter referred to as "the Minister") re-assessed the Defendant's tax for the 1964, 1965, 1966 and 1967 taxation years to include in the Defendant's income for those years certain bank deposits which the Defendant claimed to be unable to identify, totalling over the said taxation years, \$75,134.51. Upon assessing the Defendant, the Minister levied penalties by virtue of the appropriate provisions of the Income Tax Act and of the British Columbia Income Tax Act.

2. The Defendant, in filing his Notice of Objection and Notice of Appeal to the Tax Review Board, continued to maintain that he was unable to identify the source of these deposits. At a subsequent hearing before the Tax Review Board, he alleged that the deposits were gambling winnings and re-deposits of money taken to the United States for the purpose of gambling.

3. The above amount in fact represents a portion of the Defendant's share of the proceeds of various frauds and other criminal acts perpetrated by the Defendant and others on a number of individuals through the medium of a confidence game known as the "money machine" swindle, including two swindles perpetrated against one Hilton Whitworth of Vancouver, British Columbia².

4. In re-assessing the Defendant for his 1964 to 1967 taxation years, the Minister of National Revenue assumed, inter alia, that:

² I point out that these wide and vague allegations were retained in this amended statement of claim and no particulars were given of the "various frauds", "criminal acts", or of the alleged victims.

actuellement indiqué dans les plaidoiries. Bien sûr, je n'oublie pas la question de la charge de la preuve; je sais tout cela.

M^e HYNES: Monsieur, le contribuable sait depuis très longtemps ce qu'il doit affronter.

LA COUR: D'après les plaidoiries?

M^e HYNES: Non, Monsieur, mais en raison des procédures, des interrogatoires et le fait que tous ces états ont été . . .

LA COUR: Pourquoi n'en fait-on pas mention dans les plaidoiries?

M^e HYNES: En effet, Monsieur le juge, c'est vrai; le Ministre pourrait peut-être . . . aurait dû modifier les plaidoiries pour indiquer qu'il s'appuyait sur les états de l'avoir net.

LA COUR: Bon, continuons. Mais je pense qu'il s'agit là d'une bien mauvaise pratique.

A la suite de cette discussion et d'autres échanges, il y eut un ajournement après l'audition de trois témoins. Il avait été entendu que la déclaration serait modifiée. Le 16 décembre 1974, on fixa la reprise du procès au 15 avril 1975. Une déclaration modifiée fut déposée le 6 mars 1975. Il est souhaitable à mon avis d'en citer aussi certains paragraphes:

[TRADUCTION] 1. Le 18 mai 1971, le ministre du Revenu national (ci-après appelé «le Ministre») établissait une nouvelle cotisation à l'impôt sur le revenu du défendeur pour les années d'imposition 1964, 1965, 1966 et 1967 afin d'y inclure un certain nombre de dépôts bancaires au sujet duquel le défendeur se déclara incapable de donner des explications et se chiffra au total à \$75,134.51, pour l'ensemble desdites années d'imposition. Dans cette cotisation, le Ministre ajouta des pénalités prévues par certaines dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu et de la British Columbia Income Tax Act.

2. Le défendeur, lors du dépôt de son avis d'opposition et de l'avis d'appel à la Commission de révision de l'impôt, continua de soutenir qu'il était incapable d'expliquer l'origine de ces dépôts bancaires. A une audition tenue par la suite devant la Commission de révision de l'impôt, il prétendit que les dépôts correspondaient à des gains au jeu et au retour des fonds qu'il avait emportés aux États-Unis pour les risquer dans des jeux du hasard.

3. Le montant susmentionné représente en fait une partie de la part du défendeur sur le produit de diverses manœuvres frauduleuses et autres infractions criminelles perpétrées par lui et par d'autres individus à l'encontre d'un certain nombre de personnes par une escroquerie dite de la machine à billets, notamment en deux occasions contre un certain Hilton Whitworth de Vancouver (Colombie-Britannique)².

4. En établissant une nouvelle cotisation à l'égard du défendeur pour ses années d'imposition 1964 à 1967, le ministre du Revenu national présuma entre autres que:

² Je dois faire remarquer que ces allégations vagues et mal définies ont été reprises dans ladite déclaration modifiée et qu'aucun détail ne fut donné sur les «manœuvres frauduleuses», «infractions criminelles» ou sur les prétendues victimes.

(a) From 1930 up to and including 1964 and subsequent years, the Defendant was associated with some or all of the following individuals, who were engaged in the practice of defrauding persons through the various swindles or other confidence games, including the "money machine" swindle:

John Chmelyk — Deceased August 29, 1961
 John Polonich — Deceased November 5, 1964
 Fred Collins — Deceased March 13, 1965
 James Gray — Deceased June 10, 1965
 Joseph Eror — Deceased December 20, 1966
 John L. Morgan — Deceased 1972
 Raymond Outtrim — Still alive
 (see *528—58 DTC 395)
 Louis Ackerman — Unknown

The Defendant also has a personal history of involvement in confidence games³.

(b) During 1964 the Defendant and Morgan, Polonich and Gray defrauded the said Hilton Whitworth, of \$298,000.00 by means of the money machine swindle.

The remaining subparagraphs of paragraph 4 again set out the source of the Minister's information that the defendant had been a participant in the Whitworth money machine swindles. Subparagraphs (f), (g) and (h) are substantially the same as subparagraphs 3(o) and (p) of the earlier pleading. The following paragraph six was new:

6. The presiding member of the Tax Review Board, in his Reasons for Judgment, stated that since the Defendant had sold interests in a number of businesses during the years under appeal and during prior years, there was a potential source of funds available to the Defendant which might have been available to provide for the deposits in issue, and which the Minister of National Revenue had not accounted for. Since that decision was handed down, the Minister of National Revenue, through his officials, has prepared net worth statements for the Defendant which demonstrate, inter alia, that the funds received by the Defendant from the sale of his business interests have been accounted for and were therefore not available to the Defendant to provide a possible explanation for the bank deposits. These statements also confirm, by the net worth accounting technique, that the Defendant received approximately \$75,000.00 in cash from unexplained sources.

In my opinion, the pleadings throughout (in this Court and in the Tax Review Board) indicated to the taxpayer the case he had to meet was that during the years 1964 to 1967 he made bank deposits of funds (income) which had been derived from the alleged swindles perpetrated on Whit-

³ I point out that this subparagraph alleges (for the first time in this litigation) association with others alleged to be swindlers using "various swindles" including the money machine swindle. Again no particulars are given.

a) De 1930 à 1964 inclusivement et même par la suite, le défendeur en collaboration avec certains des individus nommés ci-après s'était lancé dans une entreprise consistant à soutirer de l'argent à certaines personnes, par différents types d'escroquerie ou abus de confiance, y compris l'escroquerie dite de la machine à billets:

a
 John Chmelyk — décédé le 29 août 1961
 John Polonich — décédé le 5 novembre 1964
 Fred Collins — décédé le 13 mars 1965
 James Gray — décédé le 10 juin 1965
 b Joseph Eror — décédé le 20 décembre 1966
 John L. Morgan — décédé en 1972
 Raymond Outtrim — toujours en vie (voir paragraphe 528—58 DTC 395)
 Louis Ackerman — situation inconnue

c Le défendeur s'est déjà personnellement illustré dans diverses escroqueries³.

b) En 1964, le défendeur, Morgan, Polonich et Gray soutirèrent à un certain Hilton Whitworth la somme de \$298,000.00 grâce à l'escroquerie de la machine à billets.

d Les autres alinéas du paragraphe 4 retracent l'origine des renseignements fournis au Ministre sur la participation du défendeur aux escroqueries dites de la machine à billets dont Whitworth fut victime. Les alinéas f), g) et h) reprennent l'essentiel des alinéas 3o) et p) des plaidoiries précédentes.

e Le paragraphe 6 que voici y a été ajouté:

[TRADUCTION] 6. Le président de la Commission de révision de l'impôt, dans ses motifs du jugement, déclara que, puisque le défendeur avait vendu ses participations dans un certain nombre d'entreprises, pendant les années en cause dans l'appel, et certaines années antérieures, ces ventes représentaient une source potentielle de fonds dont pouvait disposer le défendeur pour constituer les dépôts en cause; le ministre du Revenu national n'en avait pas tenu compte. Depuis que cette décision a été rendue, le ministre du Revenu national, par l'intermédiaire de ses fonctionnaires, a préparé des états de l'avoir net du défendeur; il en résulte notamment que les fonds reçus par le défendeur en contrepartie de la vente desdites participations ont été comptabilisés et ne peuvent donc lui permettre d'expliquer valablement ces dépôts bancaires. Ces états confirment aussi, grâce à la méthode utilisée pour calculer l'avoir net, que le défendeur reçut environ \$75,000 en espèces de sources occultes.

h A mon avis, l'ensemble des plaidoiries (soumises à la présente Cour et à la Commission de révision de l'impôt) indiquait au contribuable qu'il devait répondre à des allégations selon lesquelles de 1964 à 1967, il avait déposé en banque des fonds (revenus) provenant de prétendues escroqueries contre

³ Je dois faire remarquer que cet alinéa allègue (c'est la première fois dans ce litige) que le demandeur en collaboration avec d'autres escrocs s'était livré à «diverses escroqueries» y compris l'escroquerie dite de la machine à billets. De nouveau, on ne donne aucun détail.

worth. It is true that the technical wording in amended paragraph three includes an allegation that the unexplained funds originated from

... various frauds and other criminal acts perpetrated... through the medium of a confidence game known as the "money machine swindle"...

without restricting the swindle to the Whitworth fraud. But when the statement of claim is read as a whole it seems clear the real allegation is that the money making up the "unidentified" deposits came from the Whitworth swindles.

The addition of paragraph six merely indicates, to my mind, that the plaintiff proposed to rely on net worth statements to confirm or verify the main substance of the case. The basis of the amended statement of claim, as I see it, is still a claim advanced against the taxpayer founded on "unexplained" deposits, the source of which is said to be two criminal swindles. The inference the plaintiff seeks to be drawn is that the deposits represent income rather than capital receipts. The amendments do not really meet the objection I made when the case first came on for hearing: if net worth comparisons were to be the essence of the matter, then that should be so indicated in the pleadings; the taxpayer is entitled to know the case he has to meet. This point came up again for discussion during the resumed hearing. Counsel for the taxpayer understandably elected to proceed as if in fact a net worth case had been pleaded rather than undergo further adjournments in order for additional amendments to be made.

I shall now comment on the manner in which the trial then proceeded. Counsel for the taxpayer in December had, without discussion, accepted the traditional position and view that, because this was a trial *de novo* and "the onus being on the taxpayer", the defendant should put his case in first⁴.

⁴ This practice that a respondent taxpayer (in a tax appeal case in this Court) should "go first" stems, as I understand it, from the remarks of Rand J. in *Johnston v. M.N.R.* [1948] S.C.R. 486 at page 489-490:

Notwithstanding that it is spoken of in section 63(2) as an action ready for trial or hearing, the proceeding is an appeal from the taxation; and since the taxation is on the basis of certain facts and certain provisions of law either those facts

Whitworth. Il est vrai que, techniquement, l'énoncé du paragraphe 3 modifié inclut une allégation selon laquelle les fonds inexpliqués provenaient de

^a [TRADUCTION] ... diverses manœuvres frauduleuses et autres infractions criminelles... par une escroquerie dite de la machine à billets...

sans restreindre ladite escroquerie à celle dont fut victime Whitworth. Cependant il ressort clairement de la déclaration que l'on allègue en fait que la somme correspondant aux dépôts «non identifiés» provient des escroqueries «Whitworth».

L'addition du paragraphe 6 indique simplement, à mon avis, que la demanderesse se proposait de s'appuyer sur les états de l'avoir net pour confirmer la question principale dans cette affaire. A mon sens, la déclaration modifiée revient encore à fonder la réclamation contre le contribuable sur des dépôts bancaires «inexpliqués», dont l'origine serait deux escroqueries. La demanderesse cherche donc à nous en faire déduire que les dépôts en cause représentent un revenu et non des gains en capital. Les modifications ne répondent pas vraiment à l'objection que j'avais faite lors de la première audition: si l'affaire tournait autour de comparaisons de l'avoir net, il aurait alors fallu l'indiquer dans les plaidoiries; le contribuable est en droit de savoir ce à quoi il doit répondre. Ce point fut de nouveau débattu à la reprise de l'audition. L'avocat du contribuable choisit de continuer les procédures comme si, en fait, on avait plaidé sur la base de l'avoir net, ce qui est compréhensible, au lieu de demander d'autres ajournements pour que de nouvelles modifications soient apportées.

Je ferai maintenant quelques commentaires sur le déroulement du procès. En décembre, l'avocat du contribuable avait accepté sans discussion la thèse traditionnelle voulant que, puisqu'il s'agissait d'un procès *de novo* et puisque «la charge de la preuve incombait au contribuable», le défendeur devait présenter sa cause en premier⁴.

⁴ Pour autant que je sache, la pratique voulant qu'un contribuable intimé (dans un appel en matière d'impôt sur le revenu interjeté devant cette Cour) «passe en premier» prend son origine dans les remarques du juge Rand dans l'affaire *Johnston c. M.R.N.* [1948] R.C.S. 486, aux pages 489 et 490:

[TRADUCTION] Même si l'article 63(2) en parle comme d'une action pouvant être instruite ou entendue, il s'agit en fait d'un appel d'une cotisation en matière d'impôt; puisque l'imposition dépend de certains faits et certaines dispositions

Footnote continued from previous page

or the application of the law is challenged. Every such fact found or assumed by the assessor or the Minister must then be accepted as it was dealt with by these persons unless questioned by the appellant. If the taxpayer here intended to contest the fact that he supported his wife within the meaning of the Rules mentioned he should have raised that issue in his pleading, and the burden would have rested on him as on any appellant to show that the conclusion below was not warranted. For that purpose he might bring evidence before the Court notwithstanding that it had not been placed before the assessor or the Minister, but the onus was his to demolish the basic fact on which the taxation rested.

Instead, the taxpayer abstained from making that allegation. As fact it was not raised by the defence although involved in the reference to the rule of the schedule applied by the assessor, but in the reply it was denied as fact. There, then, appeared the first reference to an allegation that should have been in the claim; and on principle I should call it an indulgence to the taxpayer, assuming that he desired to raise that point in appeal, to be permitted so to cure a defective declaration. The language of the statute is somewhat inapt to these technical considerations but its purpose is clear: and it is incumbent on the Court to see that the substance of a dispute is regarded and not its form.

I am consequently unable to accede to the view that the proceeding takes on a basic change where pleadings are directed. The allegations necessary to the appeal depend upon the construction of the statute and its application to the facts and the pleadings are to facilitate the determination of the issues. It must, of course, be assumed that the Crown, as is its duty, has fully disclosed to the taxpayer the precise findings of fact and rulings of law which have given rise to the controversy. But unless the Crown is to be placed in the position of a plaintiff or appellant, I cannot see how pleadings shift the burden from what it would be without them. Since the taxpayer in this case must establish something, it seems to me that that something is the existence of facts or law showing an error in relation to the taxation imposed on him.

and of Kellock J. at page 492:

As I read the provisions of the statute commencing with section 58, a person who objects to an assessment is obliged to place before the Minister on his appeal the evidence and the reasons which support his objection. It is for him to substantiate the objection. If he does not do so he would, in my opinion, fail in his appeal. That is not to say, of course that if he places before the Minister facts which entitle him to succeed, the Minister may arbitrarily dismiss the appeal. No question of that sort arises here, and I am deciding nothing with respect to it.

I further think that that situation persists right down to the time when the matter is in the Exchequer Court under the provisions of section 63. I regard the pleadings, which may be directed to be filed under subsection 2 of that section, as merely defining the issues which arise on the documents required to be filed in the court without changing the onus existing before any such order is made. In my opinion

Continued on next page

Suite de la note de la page précédente

légales, ces faits ou l'application de la loi font l'objet du litige. Toute conclusion ou présomption de faits retenue par le répartiteur ou par le Ministre doit alors être admise comme telle à moins que l'appellant ne la conteste. Si le contribuable en l'espèce avait l'intention de contester le fait qu'il avait subvenu aux besoins de son épouse, au sens où l'entendent les Règles mentionnées, il aurait dû soulever ce point dans sa plaidoirie, et il lui aurait incombé, comme à tout appellant, de démontrer que la conclusion en cause n'était pas justifiée. A cette fin, il aurait pu présenter des preuves à la Cour même s'il n'en avait pas saisi le répartiteur ni le Ministre, mais il lui incombait d'établir l'inexactitude du fait principal sur lequel l'imposition était fondée.

Par contre, ce n'est pas ce que le contribuable a fait. La défense n'a pas soulevé ce point à titre de fait dans ses plaidoiries, bien qu'il ressorte du renvoi à la règle de l'annexe appliquée par le répartiteur. Toutefois ce point fut nié en tant que fait dans la réponse. C'est à ce moment qu'on a mentionné pour la première fois une allégation qui aurait dû figurer dans la déclaration; par principe, je dois souligner que, si le contribuable souhaite soulever ce point en appel, l'autoriser à remédier ainsi à une déclaration défectueuse constitue une faveur. L'énoncé du texte de loi correspond mal à ces considérations d'ordre technique, mais son but est clair: il incombe à la Cour de faire en sorte que l'on étudie le fond du litige et non sa forme.

En conséquence, je ne peux admettre l'opinion selon laquelle les procédures changent fondamentalement selon l'orientation des plaidoiries. Les allégations nécessaires à l'appel dépendent de l'interprétation de la loi et de son application aux faits; le rôle des plaidoiries est de permettre d'arriver à une décision. Il faut bien sûr supposer que la Couronne a révélé entièrement au contribuable, comme elle a le devoir de le faire, les conclusions de fait et les conclusions de droit qui ont donné lieu à la controverse. A moins que la Couronne ne soit la demanderesse ou l'appellante, je ne vois pas comment les plaidoiries peuvent changer la charge de la preuve de ce qu'elle serait sans ces dernières. Puisque le contribuable en l'espèce doit établir quelque chose, il me semble qu'il doit démontrer l'existence de faits ou points de droit qui démontrent que la cotisation est erronée.

Le juge Kellock déclarait à la page 492:

[TRADUCTION] A la lecture des dispositions de la loi, à partir de l'article 58, il ressort qu'une personne qui s'oppose à une cotisation est tenue de soumettre au Ministre, lors de l'appel, les preuves et les motifs à l'appui de son opposition. Il lui appartient d'étayer son opposition. S'il ne le fait pas, l'appel doit à mon avis échouer. Cela ne veut évidemment pas dire que s'il soumet au Ministre des faits qui devraient lui permettre d'obtenir gain de cause, le Ministre peut arbitrairement rejeter l'appel. Ce n'est pas du tout le cas en l'espèce et je ne me prononce pas à cet égard.

J'estime en outre que cette situation persiste jusqu'au moment où l'affaire est soumise à la Cour de l'Échiquier en vertu des dispositions de l'article 63. Je considère que les plaidoiries dont une ordonnance peut exiger le dépôt, en vertu du paragraphe 2 de cet article, ne font qu'énoncer les questions soulevées par les documents devant être déposés à la cour, sans changer la charge de la preuve existant avant la

Suite à la page suivante

A chartered accountant (Mr. Foster) gave evidence in which, on various grounds, he disagreed with a number of items which the Minister's representatives had included or excluded in net worth statements prepared by them on July 4, 1974, (Exhibit 18) and September 20, 1974, (Exhibit 5).

Continued from previous page

therefore the learned judge below was right in his view that the onus lay upon the appellant.

In the *Johnston* case, the sections of the statute referred to by Rand J. were from the *Income War Tax Act* R.S.C. 1927, c. 97 and amendments. Thurlow J. in *Pashovitz v. M.N.R.* [1961] Ex.C.R. 365 said, at page 371, in respect of the 1948 statute:

When assessments of tax are made, they are made pursuant to s. 42 (now s. 46), and it has been held under similar provisions contained in the *Income War Tax Act* that, on an appeal to this Court from such an assessment, the onus of proof that there is error in it falls on the taxpayer.

He then cited substantially the same portions of the reasons in the *Johnston* case as I have set out above.

I observe that subsection 175(3) of the "new" Act provides:

An appeal instituted under this section shall be deemed to be an action in the Federal Court to which the *Federal Court Act* and the Federal Court Rules applicable to an ordinary action apply, . . . [see also Rule 800 of the *Federal Court Rules*].

Rule 494(2) provides, generally speaking, that the order of presentation of evidence shall be the plaintiff first and then the defendant:

(. . . shall be entitled to adduce evidence . . . in the following order . . .).

It may be the dissenting reasons of Locke J. in the *Johnston* case (pages 495-497) are now germane to the procedure and the "onus" in appeals governed by subsection 175(3). I express no opinion on this point. In the present case it was, throughout, accepted by both sides that the "onus" was on the taxpayer. The *Johnston* case dealt with the statute applicable for the 1944 taxation year. No reference was made to section 69 of the *Income War Tax Act*. It had no application, because notices of appeal and dissatisfaction had been filed within the required times. Subsection 69A(4) was added in 1946. I have not overlooked the difference in wording and probable effect of subsection 42(6) of the 1948 Act (later subsection 46(7)), and subsection 152(8) of the "new" Act. I express no opinion on the meaning to be given to ". . . be deemed to be valid . . ." or as to how it may affect an "onus" to demonstrate error in an assessment. I suggest subsection 152(8) is of no great assistance in determining who should "go first". It can be argued the present practice (in a case such as *McKay*) means the plaintiff has waived her right to adduce evidence in chief, and is limited to matters in reply only.

Un comptable agréé (Foster) fit une déposition et déclara être en désaccord pour différents motifs avec un certain nombre de postes inclus par les représentants du Ministre, dans les états de l'avoir net établis le 4 juillet 1974 (Pièce 18) et le 20 septembre 1974 (Pièce 5) ou exclus de ceux-ci. Ces

Suite de la page précédente

délivrance d'une telle ordonnance. A mon avis donc, le savant juge du tribunal d'instance inférieure avait raison d'affirmer que la charge de la preuve incombait à l'appellant.

Dans l'affaire *Johnston*, les articles mentionnés par le juge Rand sont ceux de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, c. 97, et ses modifications. Le juge Thurlow dans l'affaire *Pashovitz c. M.R.N.* [1961] R.C.É. 365, affirmait à la page 371, à propos de la loi de 1948:

[TRADUCTION] Lorsque les cotisations à l'impôt sur le revenu sont établies, elles le sont en conformité de l'article 42 (maintenant article 46) et la Cour a décidé, sous le régime des dispositions équivalentes de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* qu'en appel d'une telle cotisation devant la présente Cour, c'est au contribuable de prouver qu'il existe une erreur dans ladite cotisation.

Il cita alors à peu près les mêmes extraits de l'arrêt *Johnston* que ceux que je viens de citer.

Je remarque que le paragraphe 175(3) de la «nouvelle» Loi prévoit que:

Un appel interjeté en vertu du présent article est réputé être une action en Cour fédérale à laquelle s'appliquent la *Loi sur la Cour fédérale* et les Règles de la Cour fédérale concernant une action ordinaire, . . . [voir aussi la Règle 800 des *Règles de la Cour fédérale*].

La Règle 494(2) prévoit qu'en général, dans l'ordre de présentation des preuves, le demandeur vient en premier, puis le défendeur:

(. . . ont le droit de présenter des preuves . . . dans l'ordre suivant . . .).

Il est possible que les motifs alors dissidents du juge Locke, dans l'affaire *Johnston* (aux pages 495 à 497), soient maintenant pertinents vu la procédure et la charge de la preuve dans les appels régis par le paragraphe 175(3). Je n'exprimerai aucune opinion sur ce point. En l'espèce, les deux parties ont toujours admis que la charge de la preuve incombait au contribuable. L'affaire *Johnston* portait sur la loi applicable pour l'année d'imposition 1944. L'article 69 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* n'a pas été mentionné. Il ne s'appliquait pas puisque les avis d'appel et d'opposition avaient été déposés dans les délais requis. Le paragraphe 69A(4) fut ajouté en 1946. Je ne néglige pas la différence entre le paragraphe 42(6) de la Loi de 1948 (devenu le paragraphe 46(7)) et l'article 152(8) de la «nouvelle» Loi quant à leur énoncé et à leurs effets respectifs. Je n'exprimerai aucune opinion sur le sens que nous devons donner à l'expression «. . . est réputé être valide . . .» ni sur son effet quant à la charge de la preuve de l'existence d'une erreur dans la cotisation. Je suggérerais cependant que le paragraphe 152(8) est de peu d'utilité pour déterminer qui devrait «passer en premier». On pourrait soutenir que la pratique actuelle (dans un cas comme celui de l'affaire *McKay*) signifie que la demanderesse a renoncé à son droit de produire la preuve principale et qu'elle se limite aux questions soulevées dans la réponse.

Those two statements also included source and application of funds computations for the four-year period. In the former, the total unexplained source of funds was calculated as \$77,449.26 and in the latter as \$84,324.26. I shall return later to the various net worth statements.

The taxpayer was then called. He gave evidence supporting the assumptions made by Mr. Foster in the net worth statement that witness had prepared (Exhibit 4). That document purports to show there were no unexplained sources of funds, but in fact an amount of \$20,175.74 over the application of funds. Mr. McKay, in chief, categorically denied ever having participated in any money machine swindle.

In cross-examination, the plaintiff sought to question the taxpayer in respect of other alleged money machine swindles and other frauds suggested to have been perpetrated by the defendant prior to 1963. Some of the questions put had reference to criminal activities going back to the 1930's. It was urged this line of cross-examination was admissible under the so-called evidentiary principle of "similar acts". A number of oral legal skirmishes took place. I think it fair to say most of them occurred between counsel for the plaintiff and the Court. I think it right to say they were largely instigated by myself. Counsel for the Minister candidly stated he had, a very short time before the resumption of the trial, unearthed a large volume of potential evidence relating to the taxpayer's allegedly criminal and fraudulent activities going back many years. He stated, and I accept, that all the documentary evidence relevant to those matters (not necessarily money machine swindles) had been made available to the taxpayer's counsel as soon as possible. The pleadings were, however, not amended to set out these new matters (either by way of specific allegation or by way of particulars) nor was the additional documentary material dealt with as provided by Rule 461.

As I see it, Her Majesty whether represented by the Minister of National Revenue or any other Crown officer should be meticulous in pleading fully the case proposed to be made in support of

deux états comprenaient aussi des estimations de l'origine et de l'affectation des fonds, pour la période de quatre ans. Dans le premier, les fonds de source inconnue avaient été estimés à \$77,449.26 et dans le second à \$84,324.26. Je reviendrai plus tard à ces deux états de l'avoir net.

Le contribuable fut alors appelé à témoigner. Sa déposition corrobore les hypothèses formulées par Foster à l'égard de l'état de l'avoir net que ce témoin avait préparé (Pièce 4). Ce document tend à montrer qu'il n'existe pas de fonds de source inconnue, et même que les fonds identifiés dépassaient de \$20,175.74 les fonds affectés. McKay, dans son témoignage principal, nia catégoriquement avoir jamais participé à une escroquerie dite de la machine à billets.

Lors du contre-interrogatoire, la demanderesse chercha à interroger le contribuable sur d'autres prétendues escroqueries de ce genre et d'autres manœuvres frauduleuses perpétrées avant 1963 et dont il aurait été l'auteur. Certaines des questions posées portaient sur des activités criminelles remontant aux années 30. On affirma que ce genre de contre-interrogatoire était admissible en vertu du prétendu principe des «actes similaires» en matière de preuve. Il y eut un certain nombre de joutes oratoires sur des questions juridiques. En toute justice, il faut souligner que la plupart opposèrent l'avocat de la demanderesse et la Cour et que je les ai presque toutes suscitées. L'avocat du Ministre déclara franchement avoir exhumé, peu de temps avant la reprise du procès, des preuves abondantes relatives à de prétendues activités criminelles ou frauduleuses du contribuable, remontant à plusieurs années. Il affirma que toute la preuve documentaire relative à ces questions (il ne s'agit pas nécessairement d'escroqueries du même type) avait été communiquée à l'avocat du contribuable aussitôt que possible, et j'ai accepté sa déclaration. Cependant, les plaidoiries n'ont pas été modifiées pour inclure ces nouvelles questions (en précisant les prétentions ou en apportant des détails) et les preuves documentaires additionnelles n'ont pas été traitées de la manière prévue à la Règle 461.

A mon sens, Sa Majesté la Reine, qu'elle soit représentée par le ministre du Revenu national ou par tout autre fonctionnaire de la Couronne, devrait s'astreindre à exposer dans ses plaidoiries

the impugned assessment, and in complying with the rules as to discovery and production of documents so the taxpayer can apply for adjournment or further examinations for discovery. There is, in my view, neither compliance with the Rules of Court nor the general principles of fairness when a large volume of documentary and potentially very prejudicial evidence is delivered to opposing counsel's doorstep on the eve of trial. This is particularly so in a case such as this where serious allegations of criminal misconduct are being made.

After considerable argument and discussion, counsel for the Minister rightly assumed the Court was going to rule most of the "similar acts" evidence inadmissible for a number of reasons⁵. He advised that the Minister did not propose to proceed further with that type of evidence or questioning either in support of proof of the Whitworth swindle, or to attack the defendant's credibility⁶.

⁵ If this trial had been heard with a jury, I would have had no hesitation in immediately rejecting all of this evidence on the grounds its obvious potential prejudice far outweighed whatever probative value the evidence might otherwise have had. It has been many times said that evidence of "similar acts" is not admissible to prove general propensity or (to relate the problem to this case) because the defendant had perhaps at one time been involved in money machine swindles, he probably was involved in the Whitworth swindle. The whole problem of the use of "similar acts" evidence in civil cases has been reviewed at length in two decisions of the British Columbia Court of Appeal: *MacDonald v. Canada Kelp Co. Ltd.* (1974) 39 D.L.R. (3d.) 617 and *Contini v. Canarim Investment Corporation Ltd.* [1974] 5 W.W.R. 709.

⁶ I indicated, at one stage, that some of the disputed evidence might be relevant to the general question of credibility, or perhaps relevant to some other allegations in the pleadings. Paragraph 4(k) of the amended statement of claim alleged the bank deposits were income to the defendant "from the aforementioned criminal activities". Paragraph 4(l) alleged:

... the above amounts are income from the defendant's business.

The Minister elected not to try and have the evidence admitted with reference to other allegations, or in respect of credibility.

tous les éléments qu'elle se propose de faire valoir à l'appui d'une cotisation attaquée, et se conformer aux règles relatives à l'interrogatoire et à la communication des documents de manière à ce que le contribuable puisse demander un ajournement ou de nouveaux interrogatoires préalables. A mon avis, elle ne s'est conformée ni aux Règles de la Cour ni aux principes généraux d'équité en faisant parvenir à l'avocat de la partie adverse, la veille du procès, une preuve documentaire abondante et pouvant en outre lui être très préjudiciable. Cela est d'autant plus vrai dans une affaire telle que la présente où les allégations portent sur des graves infractions criminelles.

Après une longue discussion, l'avocat du Ministre présuma à juste titre que la Cour allait décider irrecevable la majeure partie de la preuve relative à des «actes similaires» pour un certain nombre de raisons⁵. Il nous informa que le Ministre n'avait pas l'intention de continuer à invoquer ce genre de preuve ni à poursuivre ce genre d'interrogatoire pour démontrer la participation du défendeur à l'escroquerie dont Whitworth fut victime ou pour attaquer sa crédibilité.⁶

⁵ Si ce procès avait eu lieu devant un jury, je n'aurais aucunement hésité à rejeter immédiatement tous ces éléments de preuve, car manifestement la possibilité qu'ils soient préjudiciables dépasse largement toute valeur probante qu'ils auraient pu autrement avoir. Il est bien établi que la preuve relative à des «actes similaires» n'est pas admissible pour démontrer qu'il existait une propension générale ou (plus précisément, en l'espèce) pour démontrer que le défendeur avait peut-être déjà participé à des escroqueries dites de la machine à billets, et qu'il était donc probablement impliqué dans l'escroquerie Whitworth. Deux jugements de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique ont examiné, de façon exhaustive l'ensemble du problème de l'utilisation de la preuve relative à des «actes similaires» dans les affaires civiles: *MacDonald c. Canada Kelp Co. Ltd.* (1974) 39 D.L.R. (3^e) 617 et *Contini s.c. Canarim Investment Corporation Ltd.* [1974] 5 W.W.R. 709.

⁶ J'ai déjà indiqué qu'une partie de la preuve contestée pourrait éclairer la question générale de la crédibilité, ou pourrait être pertinente à l'égard de certaines autres allégations des plaidoiries. Le paragraphe 4k) de la déclaration modifiée allègue que les dépôts bancaires correspondaient au revenu tiré par le défendeur des [TRADUCTION] «activités criminelles susmentionnées». Le paragraphe 4(l) allègue que:

[TRADUCTION] ... les montants précités représentent un revenu tiré de l'entreprise du défendeur.

Le ministre décida de ne pas essayer de soumettre de preuve à l'appui des autres allégations, ou relative à la question de la crédibilité.

The case then continued on the basis the onus was on the defendant to establish the assessments in question were wrong; that there was evidence of cash deposits in the years in question adding up to the amounts earlier set out; that the defendant's explanations were either not to be accepted or were insufficient. Both parties relied on their respective net worth statements. The Minister asserted his net worth statement showed an unexplained source of funds of at least \$84,000; that this confirmed the unexplained cash deposits of approximately \$75,000 came from sources other than those testified to in evidence by the defendant.

That concludes (unfortunately at some length) the review I referred to in the second paragraph of these reasons.

I propose now to deal in some detail with the "deposits". Of the 13 deposits in 1964, ten were made to the Canadian Imperial Bank of Commerce and three to the Royal Bank of Canada. All of the deposits were in cash except one (November 9, 1964) which was a transfer from a bank account in San Francisco. The amount transferred was \$11,500 U.S. Premium of \$819.37 was credited. I am satisfied on the evidence given by the taxpayer and supported by documents that the substantial portion of the November 9 amount was the repayment to the taxpayer in cash of monies owing to him on a mortgage (for \$13,000 originally) on a vessel (the *North Coaster No. 1*). The defendant's recollection is that in that month at San Francisco he was repaid \$10,000 by Morgan of Skeena Towing Ltd. He put this sum plus some gambling winnings made at Las Vegas or Reno into his San Francisco bank account, then had the funds transferred to Vancouver. I accept the defendant's explanation of this particular deposit including his statement that the balance (\$1,500) of the deposit was in all likelihood obtained by gambling. As will appear later in these reasons, I am unable to accept the defendant's general evidence as to gambling winnings and losses because of its vagueness. In respect of this particular deposit, I find his testimony to be reliable. He was able to recall depositing some winnings along with the cash repayment. The plaintiff is, therefore, directed to

Le procès s'est alors poursuivi étant entendu qu'il incombait au défendeur de démontrer que les cotisations en cause étaient erronées, que la preuve indiquait l'existence de dépôts bancaires se chiffrant au total au montant susmentionné pour les années en cause et que les explications du défendeur étaient soit inacceptables soit insuffisantes. Les deux parties se sont appuyées sur leurs évaluations respectives de l'avoir net. Le Ministre affirma que l'état de l'avoir net établi par ses services indiquait des fonds d'origine inexplicée se chiffrant au moins à \$84,000, ce qui confirmait que les dépôts en espèces d'origine inconnue, se chiffrant à environ \$75,000, provenaient d'une source autre que celle mentionnée dans le témoignage du défendeur.

Ceci conclut l'examen (malheureusement un peu long) dont je parlais au second paragraphe des présents motifs.

Je me propose maintenant d'examiner en détail les «dépôts». Sur 13 dépôts en 1964, 10 avaient été effectués auprès de la Banque de Commerce-Canadienne Impériale et 3 auprès de la Banque royale du Canada. Il s'agissait de dépôts en espèces, excepté celui du 9 novembre 1964 qui était un transfert de fonds d'un compte en banque de San Francisco. Le montant transféré était de \$11,500 en monnaie américaine. On lui crédita une prime de change de \$819.37. Je suis convaincu, compte tenu du témoignage du contribuable étayé par certains documents, que l'essentiel du montant transféré le 9 novembre correspondait au remboursement en espèces de sommes qui lui revenaient sur une hypothèque (de \$13,000 à l'origine) sur un navire (le *North Coaster N° 1*). D'après les souvenirs du défendeur, Morgan, de la Skeena Towing Ltd., lui remboursa \$10,000 ce mois-là, à San Francisco. Il déposa cette somme, ainsi que certains gains au jeu à Las Vegas ou à Reno dans son compte en banque de San Francisco, puis fit transférer les fonds à Vancouver. J'accepte l'explication du défendeur à cet égard, y compris sa déclaration selon laquelle le solde du dépôt (\$1,500) avait probablement été gagné au jeu. Comme nous le verrons plus tard dans ces motifs, je ne puis accepter globalement la déposition du défendeur relative à ses gains et pertes au jeu, parce qu'elle est trop vague. En ce qui concerne ce dépôt particulier, j'estime que nous pouvons nous fier à son témoi-

deduct the amount of \$12,319.37 from the defendant's income as computed by the Minister for 1964.

The remainder of the deposits for 1964, and the deposits for the other three years were made (with two or three exceptions) in cash, usually U.S. currency, and with relatively large bills (Exhibits 5-45 and 14). The largest individual deposit was approximately \$16,000. Other deposits varied from approximately \$5,000 to \$4,000 to \$2,000 and downwards. As I earlier indicated, the parties proceeded on the basis the onus was on the defendant to destroy the Minister's assumption that these monies, in the absence of reasonable and acceptable explanation, must be characterized as income⁷. The defendant's explanation (and it is his *viva voce* evidence alone) is that all these deposits represented cash receipts by him from the following sources or a combination of them:

- a) Gambling winnings;
- b) The remains of cash taken by him on trips to the U.S. to visit relatives and to gamble;
- c) Cash from persons who from time to time owed or paid him money.

I am unable to accept the defendant's explanations. I do not say they are clearly false. They are, I find, too vague both as to the nature and sources of the receipts and as to the times of receipt. In coming to that conclusion I have tried, in fairness to the defendant, to make considerable allowance for the fact he has been called upon through the medium of initially concurring assessments, then arbitrary re-assessments in 1969, further re-assessment in 1971 and the subsequent litigation to try and come up with satisfactory explanations of banking transactions which go back many years and for which he has no records. His evidence as to his gambling winnings and losses was, however, contradictory and to my mind insufficient to dis-

⁷ The deposit of June 24, 1965, of \$380.20 (bond coupons) is obviously income.

gnage. Il se rappelle avoir déposé un certain montant de ses gains au jeu en même temps que le remboursement en espèces. La demanderesse devra donc déduire la somme de \$12,319.37 du revenu du défendeur tel que calculé par le Ministre pour 1964.

Le solde du dépôt de 1964 et les dépôts correspondant aux trois autres années ont été effectués en espèces (à deux ou trois exceptions près), habituellement en monnaie américaine, et avec de relativement gros billets (Pièce 5-45 et 14). Le plus gros dépôt se chiffrait à environ \$16,000. Les autres variaient d'environ \$5,000 à \$4,000 ou \$2,000, et même moins. Comme je l'ai déjà indiqué, les parties ont plaidé étant entendu au départ qu'il incombait au défendeur de réfuter la présomption du Ministre, selon laquelle il fallait considérer ces fonds, en l'absence d'une explication raisonnable et acceptable, comme un revenu⁷. Le défendeur (dans sa déposition orale seulement) a expliqué que tous ces dépôts correspondaient à des recettes en espèces provenant d'une ou de plusieurs des sources suivantes:

- a) gains au jeu;
- b) le solde de sommes d'argent utilisées à l'occasion de voyages aux États-Unis pour rendre visite à des parents ou pour jouer;
- c) diverses sommes versées en espèces, par des personnes lui devant ou lui remboursant de l'argent.

Je ne peux admettre les explications du défendeur. Je ne veux pas dire qu'elles sont foncièrement fausses. A mon sens, la nature et la source de ces rentrées d'argent et leurs dates restent trop vagues. Dans le raisonnement que j'ai suivi pour parvenir à cette conclusion, j'ai essayé, afin d'être équitable à l'égard du défendeur, de tenir largement compte du fait qu'à la suite de cotisations tout d'abord simultanées, puis de nouvelles cotisations arbitraires en 1969, d'une autre nouvelle cotisation en 1971 et enfin du litige en découlant, on lui a demandé d'essayer d'expliquer de façon satisfaisante des opérations bancaires remontant à nombre d'années et dont il n'a pas gardé trace. Cependant son témoignage à l'égard de ses gains

⁷ Le dépôt de \$380.20 (coupons), le 24 juin 1965, correspond évidemment à un revenu.

place the assumptions of the Minister or, to put it another way, the onus upon the taxpayer⁸.

The defendant said he has or had a number of relatives in California. There is no doubt he enjoys gambling. He has gambled at Las Vegas and Reno over the years. I find nothing illegal, immoral, or sinister in that. He testified on examination for discovery that between 1960 and the date of his examination for discovery (in March of 1974) he had lost between \$25,000 and \$50,000 gambling. At the same time, he endeavoured to say that he had won approximately \$27,000 in 1964; that this explained many of the cash deposits in that year including a large one on February 12 of some \$15,000 U.S. funds. In his net worth statements, it was the defendant's position that no portion of his

⁸ I have already commented at some length on this problem of onus (see footnote 4). As this case was originally pleaded and as the plaintiff at first attempted to prove by evidence, the deposits allegedly came from serious criminal acts. If those same allegations had been made (as well they might) in a criminal charge against the defendant, the well-known onus of proof beyond a reasonable doubt would have applied as well as the presumption of innocence. Her Majesty would have been prosecutor (plaintiff). The defendant, in the hypothetical criminal case, would not have been compelled (for practical purposes) to go into the witness box (as he was in this "civil" case) nor would he have been compelled to (perhaps) give evidence against himself in pre-criminal trial interrogation under oath. Here the defendant was examined for discovery. (I know only those portions of his discovery put to him at trial.)

I am not overlooking the practical factual situation in most tax cases. The facts are usually within the full knowledge of the taxpayer. Sometimes the revenue department, when assessing, does not have all those facts or knowledge of where to obtain them. The use of assumptions in the pleadings is therefore understandable, particularly when Her Majesty is the defendant. I am not convinced, however, the so-called "onus on the taxpayer" is a rigid rule, capable of no exceptions. I incline to the view that, in cases where Her Majesty is the plaintiff, there should be no hard-and-fast rule. Each action should be looked at on its own issues and in its own circumstances. In this particular case, and in analogous cases, where serious allegations charging crime are made by Her Majesty, as plaintiff, the onus of proving them and of leading evidence should be on the party who raises them. It is not sufficient, in my view, to say that "tax cases" are somehow different from other civil cases tried in this Court.

et pertes au jeu est contradictoire et à mon sens insuffisant pour réfuter les présomptions du Ministre ou, en d'autres termes, renverser la charge de la preuve⁸.

^a Le défendeur déclara avoir ou avoir eu un certain nombre de parents en Californie. Il n'est pas douteux qu'il aime le jeu. Il s'est rendu plusieurs fois dans les salles de jeux de Las Vegas et de Reno. A mon avis, ce n'est aucunement illicite, immoral ni scandaleux. A l'interrogatoire préalable, il témoigna avoir perdu au jeu de 1960 à la date dudit interrogatoire (en mars 1974), entre \$25,000 et \$50,000. En même temps, il essaya de démontrer qu'il avait gagné environ \$27,000 en 1964 ce qui expliquait plusieurs dépôts en espèces faits cette année-là, y compris le plus important d'environ \$15,000 en monnaie américaine le 12 février. Dans ses états de l'avoir net, le défendeur

^d ⁸ J'ai déjà assez longuement commenté la question de la charge de la preuve (voir la note 4). Si l'on tient compte des plaidoiries initiales en l'espèce et de ce que la demanderesse a tenté de démontrer, les dépôts bancaires proviendraient de graves infractions criminelles. Si les mêmes allégations à l'encontre du défendeur avaient été faites au criminel (comme cela aurait pu être le cas), il aurait fallu respecter le principe bien connu de la charge de la preuve au-delà de tout doute raisonnable, ainsi que la présomption d'innocence. Sa Majesté aurait alors été le ministère public (demanderesse). Le défendeur, toujours dans l'hypothèque de poursuites au criminel, n'aurait pas été tenu (à toutes fins pratiques) de se présenter à la barre des témoins (comme il était tenu de le faire au civil) ni n'aurait été obligé de peut-être s'incriminer lui-même lors des interrogatoires faits sous serment pendant l'instruction. En l'espèce, le défendeur a subi l'interrogatoire préalable. (Je n'ai pris connaissance que des questions qui lui ont été posées lors du procès).

^e ^f ^g ^h ⁱ ^j Je ne néglige pas la situation pratique réelle dans la plupart des affaires fiscales. Habituellement, tous les faits sont connus du contribuable. Parfois en établissant la cotisation, le fisc n'a pas connaissance de tous ces faits ni ne sait comment les obtenir. Il est donc compréhensible que l'on s'appuie sur des présomptions, dans les plaidoiries, en particulier lorsque Sa Majesté est défenderesse. Je ne suis pas convaincu cependant de ce que la prétendue «charge de la preuve incombant au contribuable» soit une règle rigide, ne souffrant aucune exception. J'estime pour ma part qu'il ne devrait pas y avoir de règle absolue dans les affaires où Sa Majesté est demanderesse. Il convient d'examiner chaque litige et ses circonstances propres. Dans l'affaire qui nous occupe, et dans des affaires analogues, lorsque Sa Majesté la Reine, en tant que demanderesse, invoque de graves infractions criminelles, il incombe à l'auteur de ces allégations de démontrer leur véracité et de présenter la preuve principale. Il ne suffit pas à mon avis de dire que les «affaires fiscales» sont en quelque sorte différentes des autres affaires civiles soumises à cette Cour.

overall gambling losses should be taken into account. Yet, for the purpose of explaining the deposits in 1964, he insists the alleged winnings in that year ought to be taken into account and accepted as the source of the deposits. His testimony on this whole subject matter is, I repeat, too vague and inconsistent to be relied upon. Those comments apply also to the other explanations that these funds may have been the remains of sums taken to the U.S. for expenses and for gambling purposes, or monies paid to him by others (loan repayments).

I must, however, record some sympathy for the taxpayer and some criticism of the Minister in respect of three deposits in 1967: \$500 (a cheque), \$100 (cash) and \$200 (cash) respectively. Those amounts are almost miniscule in comparison with many of the other amounts disclosed and investigated in connection with this taxpayer's affairs over the years in question. I suspect the tax gatherer, as well as the particular assessor, or the particular investigator in this case, might well have equal difficulty (three, four or five years later) in endeavouring to explain to suspicious officialdom the source of a \$100 deposit.

I now deal with this case on the basis of the net worth statements. I observe, at the outset, that these statements must be accepted with caution. The basic premises of the statements filed by the Minister and criticized by the defendant are founded on the defendant's recollection (some years later) of his net worth as of January 1, 1964, and the changes in it up to and including December 31, 1967. According to the net worth statement filed by the Minister (Exhibit 5) the total unexplained source of funds amounted (as I have earlier set out) to some \$84,000. It was conceded in argument that the mortgage repayment in respect of the vessel, the *North Coaster No. 1*, probably should have been included. I am prepared, as well, to accept the defendant's evidence that, as of January 1, 1964, he owned shares in MacLeod-Cockshutt valued at \$1,000. There is a dispute as to the amount to the credit of the

soutenait qu'il ne fallait tenir compte d'aucune partie de ces pertes au jeu. Cependant, pour expliquer les dépôts effectués en 1964, il insiste sur le fait qu'il fallait prendre en considération des prétendus gains de cette année-là et les considérer comme source dudit dépôt. Comme je l'ai déjà dit, son témoignage sur l'ensemble de cette question est trop vague et trop contradictoire pour être retenu. Ces commentaires s'appliquent aussi aux autres explications selon lesquelles lesdits fonds pouvaient être le solde des sommes utilisées à l'occasion de voyages aux États-Unis pour ses dépenses personnelles ou ses dépenses de jeu, ou aussi des sommes versées par d'autres personnes (remboursement de prêts).

Je dois cependant faire preuve d'une certaine indulgence à l'égard du contribuable et faire certaines critiques au Ministre en ce qui concerne trois des dépôts de 1967: \$500 (chèque), \$100 (espèces) et \$200 (espèces) respectivement. Ces sommes sont presque négligeables si on les compare avec d'autres montants que l'enquête sur les affaires du contribuable pendant les années en question a révélés et permis d'examiner. Je soupçonne le percepteur, ainsi que le répartiteur particulier, ou même l'enquêteur dans cette affaire, d'avoir certainement autant de difficultés (trois, quatre ou cinq années plus tard) à essayer d'expliquer à cette bureaucratie ombrageuse l'origine d'un dépôt de \$100.

Je me propose d'examiner maintenant cette affaire du point de vue des états de l'avoir net. Soulignons en commençant qu'on doit les accepter avec circonspection. Le Ministre fonde essentiellement les montants que conteste le défendeur sur les souvenirs de ce dernier (nombre d'années plus tard) à l'égard de son avoir net au 1^{er} janvier 1964 et des changements qui se sont produits jusqu'au 31 décembre 1967 inclus. D'après l'état de l'avoir net soumis par le Ministre (pièce 5), le montant total des fonds de source inconnue s'élevait (comme je l'ai déjà mentionné) à environ \$84,000. Au cours des plaidoiries, l'on admit que le remboursement de l'hypothèque sur un navire, le *North Coaster N° 1*, aurait probablement dû être inclus. Je suis enclin en outre à accepter le témoignage du défendeur selon lequel, à compter du 1^{er} janvier 1964, il détenait des actions de MacLeod-Cockshutt, d'une valeur de \$1,000. Le montant au

defendant in a San Francisco bank account as of December 31, 1967. The difference between the parties is \$9,000. The Department used second-hand information obtained from a Canadian bank. This indicated the defendant had a balance of approximately \$15,000. That was not in fact the case. That mistake indicates the care one must exercise in using and giving weight to net worth statements based on the frailties of human recollection and second-hand evidence. It did, however, come out at trial that, during the years in question, there had been large deposits totalling approximately \$9,000 made to the San Francisco bank account. The Minister is fortunately able to say that, while it appears the \$15,000 bank balance figure was an error, it turns out there were additional unexplained deposits of approximately \$9,000. The defendant's explanation of these particular deposits was similar to the explanations I have previously characterized as unacceptable.

The Minister included in his net worth calculations two unexplained cheques drawn by the defendant, totalling \$9,500. Mr. Foster excludes them. I find no good reason supporting one view or the other.

The Minister, in endeavouring to trace the source and application of funds, includes in his calculations gambling losses for the four years in question estimated at \$25,000. The basis for that figure comes from the examination for discovery which I have earlier referred to. Mr. Foster would delete any amount for gambling losses because he accepts Mr. McKay's statement that, over the years, the defendant had overall losses. He argues there is no sound reason to attribute half of the highest estimate of losses to the years in question. I agree that the treatment by the department is arbitrary. So is the exclusion of any losses by the defendant. Both net worth statements are therefore suspect.

The defendant testified he had been repaid approximately \$9,000 by one James. He (McKay) had loaned monies to a company called Maui Holdings Ltd. He had also guaranteed a bank loan. James in some way had become liable to McKay through default by the company in these

crédit du défendeur dans un compte bancaire de San Francisco, le 31 décembre 1967, est contesté. La différence entre les chiffres donnés par les parties est de \$9,000. Le ministère utilisa des renseignements obtenus indirectement d'une banque canadienne. Ils indiquaient que le solde au compte du défendeur était d'environ \$15,000, ce qui s'avéra faux. Cette erreur montre toute la prudence dont il faut faire preuve autant d'utiliser les états de l'avoir net fondés sur des souvenirs qui ont leurs faiblesses ou sur la preuve indirecte, ou avant de leur accorder une certaine importance. Cependant, au procès il est apparu que pendant les années en cause, d'importantes sommes avaient été déposées au compte de San Francisco, se chiffrant au total à environ \$9,000. Le Ministre peut dire que même si le chiffre de \$15,000, pour le solde du compte en banque, était une erreur, il s'est avéré par la suite qu'environ \$9,000 supplémentaires de source inconnue avaient fait l'objet de dépôts. L'explication du défendeur à l'égard de ces dépôts est similaire aux explications que j'ai déjà déclarées inacceptables.

Le Ministre inclut dans son calcul de l'avoir net, deux chèques tirés par le défendeur, pour un montant total de \$9,500, de source inconnue. Foster les a exclus. Je ne vois pas comment donner raison à l'un ou à l'autre.

Le Ministre, en essayant de retracer l'origine et l'affectation des fonds, a inclus dans ses calculs les pertes au jeu des quatre années en cause, estimées à \$25,000. Ce chiffre est fondé sur l'interrogatoire préalable dont j'ai déjà parlé. Foster élimine tout montant correspondant aux pertes au jeu puisque le défendeur, selon ses propres dires, avait dans l'ensemble subi des pertes. Il prétend qu'il n'existe aucun motif raisonnable d'attribuer aux années en cause la moitié des pertes calculées selon les estimations les plus fortes. Pour ma part, j'estime que les calculs du ministère sont arbitraires, comme le serait d'ailleurs l'exclusion de toute perte par le défendeur. Les deux états de l'avoir net sont donc suspects.

Le défendeur témoigna avoir reçu environ \$9,000, à titre de remboursement versé par un certain James. McKay avait prêté des fonds à une compagnie du nom de Maui Holdings Ltd. Il avait aussi garanti un prêt bancaire. La compagnie ayant manqué à ses engagements sur ces opéra-

loan transactions. The defendant testified that James had paid him the \$9,000 in "drips and drabs", always in cash. The defendant's evidence was unclear as to the years in which these monies had been repaid. He appeared to suggest a good deal of it had been paid between 1964 and 1967. He said he gave James receipts. James was called to testify on the defendant's behalf. He did not, in my view, inspire confidence by his recollection of the facts. He guessed he had personally paid back \$5,000 to \$10,000; that his secretary seemed to think it was around 1964 or 1965. He did not produce or volunteer the receipts. I am unable to attach sufficient weight to the evidence of James and the defendant as to this transaction in order to find on a balance of probabilities that the defendant was repaid \$9,000 during the period in question.

The final transaction relied upon by the defendant as a capital source of cash funds relates to the alleged sale of certain shares in a private company called Fire Valley Land and Cattle Co. Ltd. (Fire Valley). The controlling shareholder at one time was Lloyd Jordan. He, too, gave evidence on behalf of the defendant. He, too, as was the defendant (in many matters) and the witness James, was devoid of any records or documents of probative assistance. What evidence was adduced did prove to my satisfaction that the defendant had at one time loaned Fire Valley \$50,000 and another company in which Jordan had an interest an equal sum of \$50,000. It appears that at some stage the \$50,000 loan to Fire Valley (originally secured by a mortgage) transformed itself into a personal loan to Jordan. As security, Jordan handed to McKay share certificates 3 to 6 inclusive representing all the issued and outstanding shares of the company. It was agreed that if Jordan defaulted in payments, McKay, after reasonable notice to Jordan, could sell the shares (see Exhibit 3). Both the defendant and Jordan testified that default was made in repayment. McKay said he sold the shares to one Cloutier for \$40,000 in cash, \$10,000 of which was in U.S. funds. The defendant relies on receipt of this large sum of cash as a source for the unexplained funds. I point out the only amount (deposits) in issue for the year 1967 is the relatively small sum of \$2,700. If the assessments in question were based purely

tions de prêt, c'est James qui fut tenu de rembourser ces fonds à McKay. Le défendeur témoigna que James lui avait versé \$9,000 en «petites sommes», et toujours en espèces. Le témoignage du défendeur n'indique pas très clairement les dates de remboursement de ces fonds. Il suggère apparemment que la plupart de ces fonds lui furent remboursés entre 1964 et 1967. Il affirme avoir donné des reçus à James. Ce dernier fut appelé à témoigner au nom du défendeur. Ses souvenirs des faits ne m'inspirent pas confiance. Il estima avoir remboursé personnellement de \$5,000 à \$10,000 et, selon son secrétaire, en 1964 ou en 1965. Il ne produisit pas de reçus ni ne proposa de le faire. Je ne peux accorder une valeur suffisante au témoignage de James ni à celui du défendeur à l'égard de cette opération, pour conclure que selon toutes probabilités le défendeur reçut \$9,000 pendant la période en cause à titre de remboursement.

La dernière opération invoquée par le défendeur comme source importante de fonds en espèces se rapporte à la prétendue vente de certaines actions d'une compagnie privée, la Fire Valley Land and Cattle Co. Ltd. (Fire Valley). L'actionnaire principal à l'époque était Lloyd Jordan. Il témoigna aussi au nom du défendeur. Comme le défendeur et le témoin James, il ne possède ni registre ni document pouvant servir d'éléments de preuve. La preuve soumise est suffisante à mon avis pour me convaincre que le défendeur a effectivement prêté la somme de \$50,000 à Fire Valley et également la somme de \$50,000 à une autre compagnie dans laquelle Jordan avait une participation. Il semble qu'à une certaine époque, le prêt de \$50,000 à Fire Valley (à l'origine garantie par une hypothèque) se soit transformé en un prêt personnel à Jordan. Comme garantie, Jordan donna à McKay des certificats d'actions (n° 3 à 6 inclusivement), représentant toutes les actions de la compagnie, émises et en circulation. Il fut convenu que si Jordan ne s'acquittait pas des paiements, McKay pourrait vendre les actions (Pièce 3) après l'avoir signifié à Jordan. Les défendeurs et Jordan témoignèrent que le remboursement n'eut pas lieu. McKay déclara avoir vendu les actions à un certain Cloutier pour \$40,000 en espèces, dont \$10,000 lui furent versés en monnaie américaine. Le défendeur invoque cette somme importante en espèces comme explication de certains fonds d'origine inconnue. Je voudrais faire remarquer que le

on net worth comparisons covering 1963 to 1967, then I assume it could be argued this \$40,000 amount, if in fact it was received, could be applied over the four years. The assessments here, however, are in respect of particular deposits in particular years. I fail to see, therefore, how an alleged receipt of \$40,000 in 1967 can explain deposits going back to 1964.

In any event, I find the evidence adduced by the defendant in respect of this particular transaction does not meet the usual civil onus, i.e., a balance of probabilities. The taxpayer himself kept no written records of these matters. A record of the Canadian Imperial Bank of Commerce (Exhibit 9) indicates the Fire Valley shares were handed to the bank in 1966 for safekeeping and not released to the defendant until August of 1968. The defendant's evidence in chief was that the Cloutier purchase was in 1967. The clear inference I draw from his testimony was that the shares had been given to Cloutier at the time the \$40,000 was paid. On being confronted in cross-examination with Exhibit 9 the defendant agilely shifted his ground. He then purported to recall there had been some problem at the time about transferring the shares into Cloutier's name; he had not in fact delivered them to Cloutier until some time later, after the latter had threatened legal action.

The defendant also testified he had, at the request of Cloutier, given him a receipt for \$50,000 even though only \$40,000 had been paid. It seemed to be assumed at trial that the Cloutier in question was one Joseph Omer Cloutier who died on December 13, 1970. The son of that deceased gave evidence. He was a good reliable witness. I accept his testimony. His father had been an accountant for many years. He had retired in 1965, although he still kept up an interest in mining companies. His son, upon the father's death, went through all his father's affairs. He found no documents or records relating to Jordan,

seul montant en cause (dépôts) pour l'année 1967 se chiffre à la somme relativement modeste de \$2,700. Si les cotisations en cause se fondaient seulement sur les comparaisons de l'avoir net de 1963 à 1967, on pourrait sans doute soutenir que ce montant de \$40,000, s'il fut effectivement reçu, pourrait être réparti sur les quatre années. Les cotisations en cause portent cependant sur des dépôts donnés, effectués au cours desdites années. Je ne vois donc pas comment une prétendue rentrée de \$40,000 en 1967 pourrait expliquer des dépôts bancaires remontant à 1964.

De toute façon, j'estime que la preuve soumise par le défendeur à l'égard de cette opération particulière ne répond pas aux exigences de la charge de la preuve au civil, c'est-à-dire, qu'elle n'établit pas une prépondérance des probabilités. Le contribuable lui-même ne conserva aucun document relatif à ces questions. Les registres de la Banque de Commerce—Canadienne Impériale (Pièce 9) indiquent que les actions de la Fire Valley avaient été déposées au coffre-fort de la banque en 1966 et que le défendeur ne les avaient pas reprises avant août 1968. Dans sa déposition principale le défendeur indiquait que Cloutier les avait achetées en 1967. Il est bien évident que je dois conclure, à partir de ce témoignage, que les actions avaient été remises à Cloutier au moment du paiement des \$40,000. Mis en présence de la pièce 4, lors du contre-interrogatoire, le défendeur a habilement changé le sujet. Il fit semblant de se rappeler certains problèmes que présentait à l'époque le transfert des actions au nom de Cloutier; en fait, il ne les remit pas immédiatement à Cloutier mais seulement lorsque ce dernier le menaça de poursuites judiciaires.

Le défendeur témoigna aussi avoir remis à Cloutier, à sa demande, un reçu pour les \$50,000 alors qu'en fait il avait seulement payé \$40,000. On a apparemment présumé au procès que le Cloutier en cause était un certain Joseph Omer Cloutier, décédé le 13 décembre 1970. Le fils du défunt témoigna. C'est un témoin fiable dont j'accepte la déposition. Son père avait été comptable pendant plusieurs années. Il avait pris sa retraite en 1965, tout en gardant certaines participations dans des compagnies minières. Le fils, à la mort de son père, examina toutes les affaires de son père. Il ne trouva ni document ni registre se rapportant à

the defendant, or Fire Valley. His father had never told him about a transaction of that kind. It was his father's habit usually to discuss any business matters of that sort with him. Mr. Cloutier, Jr. stated his father was meticulous in the matter of keeping records. I am not persuaded this deceased Cloutier was necessarily the alleged purchaser of the Fire Valley shares. If it was in fact another person with the same name, it seems to me the defendant should have produced that person to corroborate his and Jordan's evidence, or explained the failure to produce the real purchaser. In any event, the whole transaction as recounted by the defendant, Jordan, and another witness, Bettin (none of whom impressed me on this particular matter) is so vague that I cannot accept it as establishing, on a balance of probabilities, the defendant received \$40,000 in cash in 1967.

That concludes my views on the submissions made on behalf of the defendant in respect of the net worth statements. To my mind, the evidence and arguments put forward do not destroy or topple the assumptions (that the deposits were income), nor demonstrate error in the assessments.

There remains the validity of the penalties imposed by the Minister pursuant to subsection 56(2) of the *Income Tax Act* and section 19 of the British Columbia statute. The Minister has alleged that the defendant knowingly or under circumstances amounting to gross negligence made statements or omissions having the tax result contemplated by the subsection. As I translate that to the pleadings, the Minister says the defendant knowingly failed to disclose, as income, the deposits in question or was grossly negligent in not so doing. If the onus is on the defendant to destroy that allegation, I find that he has met it. If the onus is on the Minister to prove the allegation, then the Minister has not satisfied it. My basic conclusion in this case is that the defendant has not discharged the overall onus of showing the assessments (in so far as they added the deposits into income) were incorrect. That does not mean, nor does it imply, there has been intent or negligence of any kind on the part of the defendant in making

Jordan, au défendeur, ni à la Fire Valley. Son père ne lui avait jamais parlé d'une telle opération. Normalement, son père discutait avec lui de toute affaire de ce genre. Cloutier fils, affirma que son père était méticuleux lorsqu'il s'agissait d'écritures. Je ne suis pas convaincu que feu Cloutier était nécessairement le prétendu acheteur des actions de la Fire Valley. Il s'agissait en fait d'une autre personne portant le même nom, il me semble que le défendeur aurait dû appeler cette personne à témoigner pour corroborer ses déclarations ainsi que celles de Jordan, ou aurait dû expliquer pour quelle raison il ne pouvait citer le vrai acheteur. De toute façon, l'ensemble de l'opération décrite par le défendeur, Jordan et un autre témoin, Bettin (dont aucun ne me fit trop bonne impression en ce qui concerne cette question particulière) est tellement vague que je ne peux l'admettre comme établissant, selon toutes probabilités, qu'en 1967 le défendeur avait reçu \$40,000 en espèces.

Voilà qui conclut mes commentaires sur les allégations du défendeur en ce qui concerne les états de l'avoir net. A mon avis, la preuve et les arguments avancés ne réfutent ni ne renversent les présomptions (selon lesquelles les dépôts correspondaient à un revenu), ni ne démontrent que les cotisations sont erronées.

Il reste à établir la validité des pénalités imposées par le Ministre en conformité du paragraphe 56(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de l'article 19 de la *Loi applicable en Colombie-Britannique*. Le Ministre prétend que le défendeur, sciemment ou dans des circonstances équivalant à la faute lourde, a fait des déclarations ou omis des renseignements ce qui l'a mis dans la situation fiscale envisagée par ledit paragraphe. Si j'en reviens aux plaidoiries, le Ministre affirme que le défendeur a sciemment omis de déclarer comme revenus, les dépôts en cause ou a commis une faute lourde en négligeant de le faire. S'il incombe au défendeur de réfuter cette allégation, je dois conclure qu'il l'a fait. S'il incombe au Ministre de prouver le bien fondé de cette prétention, je dois conclure qu'il ne l'a pas fait. Dans cette affaire, en somme, je conclus que le défendeur ne s'est pas acquitté de la charge générale de la preuve que les cotisations étaient erronées (dans la mesure où elles ajoutaient les dépôts bancaires au revenu).

statements or omissions in the returns for the years in question.

To sum up: the defendant's appeal in respect of the 1964 taxation year is allowed in part. The re-assessment, dated May 18, 1971, for that year is referred back to the Minister with a direction that there be deducted from his calculation of income the sum of \$12,319.37. The assessment of penalties for each of the years in question is vacated or set aside. The re-assessments, all dated May 18, 1971, are referred back to the Minister with that direction, as well as for re-assessment in respect of interest. The appeals are otherwise dismissed. As the plaintiff succeeded on the major issues, she is entitled to full costs against the defendant.

Cela ne signifie ni n'implique que lesdites déclarations ou omissions pour les années en cause ont été faites de propos délibéré ou résultent d'une faute quelconque du défendeur.

^a En bref, l'appel du défendeur en ce qui concerne l'année d'imposition 1964 est partiellement accueilli. La nouvelle cotisation, en date du 18 mai 1971, est renvoyée au Ministre pour qu'il déduise du revenu de cette même année la somme de ^b \$12,319.37. Les pénalités pour chacune des trois années en cause sont annulées. Les nouvelles cotisations, toutes datées du 18 mai 1971, sont renvoyées au Ministre accompagnées de ces instructions, y compris celle d'établir une nouvelle ^c cotisation relative aux intérêts. Pour le reste, les appels sont rejetés. Puisque la demanderesse a obtenu gain de cause sur les questions essentielles, le défendeur paiera tous ses dépens.