

Alan M. Schwartz Appellant

v.

Her Majesty The Queen Respondent

INDEXED AS: SCHWARTZ v. CANADA

File No.: 24093.

1995: October 6; 1996: February 22.

Present: La Forest, L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, McLachlin, Iacobucci and Major JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Taxation — Income tax — Computation of income — Damages for cancellation of employment — Employment contract cancelled by employer before employee obliged to provide services — Whether damages received by employee taxable as income from unenumerated source or as retiring allowance — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 3(a), 56(1)(a)(ii).

Courts — Appellate court — Court of Appeal overturning trial judge's findings of fact with respect to apportionment of damages received by taxpayer for cancellation of employment contract — Whether Court of Appeal justified in interfering with trial judge's findings of fact — Principles to be followed by first and second appellate courts.

The appellant, a lawyer, accepted an offer of employment from a company in May 1988. The appellant was to receive a salary of \$250,000 annually as well as the option to acquire non-voting shares of the company. Both parties also agreed that he would start working upon completion of his assignment for the Government of Ontario. A few months later, the company informed the appellant that his services would not be required and offered him \$75,000 in exchange for a full and final release. The appellant refused the offer. In January 1989, he withdrew from his law partnership and commenced a new employment. Following negotiations, the appellant reached a settlement with the company which agreed to pay him \$360,000 as damages plus \$40,000 on account of costs. The Minister of National Revenue assessed the damages as constituting a "retiring allowance" taxable under s. 56(1)(a)(ii) of the *Income Tax Act*. The Tax Court of Canada set aside the Minister's

Alan M. Schwartz Appellant

c.

Sa Majesté la Reine Intimée

RÉPERTORIÉ: SCHWARTZ c. CANADA

N° du greffe: 24093.

1995: 6 octobre; 1996: 22 février.

Présents: Les juges La Forest, L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, McLachlin, Iacobucci et Major.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Droit fiscal — Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Dommages-intérêts pour annulation d'emploi — Contrat de travail annulé par l'employeur avant que l'employé n'ait été tenu de fournir des services — Les dommages-intérêts touchés par l'employé sont-ils imposables à titre de revenu provenant d'une source non énumérée ou à titre d'allocation de retraite? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148, art. 3a), 56(1)a)(ii).

Tribunaux — Cour d'appel — Cour d'appel écartant les conclusions de fait du juge de première instance concernant la répartition des dommages-intérêts touchés par un contribuable pour l'annulation d'un contrat de travail — La Cour d'appel était-elle fondée à modifier les conclusions de fait du juge de première instance? — Principes devant être suivis par les première et seconde cours d'appel.

L'appellant, qui est avocat, a accepté une offre d'emploi d'une société en mai 1988. Il devait toucher un salaire annuel de 250 000 \$ et avoir la faculté de se porter acquéreur d'actions sans droit de vote de la société. Les deux parties ont également convenu que l'appellant entrerait en fonction à la fin de son affectation auprès du gouvernement de l'Ontario. Quelques mois plus tard, la société a informé l'appellant qu'elle ne retiendrait pas ses services et lui a offert la somme de 75 000 \$ en contrepartie d'une quittance totale et définitive. L'appellant a décliné l'offre. En janvier 1989, il s'est retiré de son cabinet d'avocats et a commencé à travailler ailleurs. À la suite de négociations, un règlement est intervenu, la société acceptant de verser à l'appellant la somme de 360 000 \$ à titre de dommages-intérêts, plus 40 000 \$ pour les frais. Le ministre du Revenu national a considéré que les dommages-intérêts versés constituaient une «allocation de retraite» imposable en application du

assessment. The trial judge held that the damages were not a "retiring allowance" within the meaning of s. 248(1) of the Act. He also held that the damages were not "income from employment" under s. 3(a) of the Act, finding that there was no evidence indicating any allocation of the settlement amount and that the damages had been received in a small part, if any, for loss of income for future services and to a larger part, according to the evidence, for embarrassment, anxiety and inconvenience. The Federal Court of Appeal agreed with the trial judge that the damages did not constitute a retiring allowance but overturned his findings of fact relating to apportionment because he had omitted to consider relevant documentary evidence — two letters from the parties' solicitors — which was contradictory to the testimonial evidence given by the appellant. The court preferred the documentary evidence over the appellant's testimony and held that, on a balance of probabilities, \$75,000 had been allocated for loss of salary, \$267,000 for loss of the stock options, and \$18,000 for embarrassment, anxiety and inconvenience suffered by the appellant. The court held that compensation received by a person for the failure to receive a sum of money which, if it had been received, would have constituted income from employment, should be treated, for tax purposes, in the same way as if the sum of money had been received instead of the compensation. Accordingly, the court concluded that the damages relating to lost salary and stock options were taxable under s. 3(a) of the Act as income from employment.

Held: The appeal should be allowed.

Per La Forest, L'Heureux-Dubé, Gonthier and McLachlin JJ.: A first appellate court can only intervene in a trial judge's findings of fact where it can be established that he made a palpable and overriding error which affected his assessment of the facts. A clear omission of evidence by the trier of fact is the kind of error that can and will justify a reassessment of the balance of probabilities taking into consideration the omitted elements by the appellate court. In order to disturb the trial judge's findings of fact, however, the first appellate court must come to the conclusion that the evidence in question and the error made by the trial judge in disregarding it were overriding and determinative in the

sous-al. 56(1)a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La Cour canadienne de l'impôt a annulé la cotisation établie par le Ministre. Le juge de première instance a conclu que les dommages-intérêts ne constituaient pas une «allocation de retraite» au sens du par. 248(1) de la Loi. Il a également conclu que les dommages-intérêts ne constituaient pas un «revenu tiré d'un emploi» au sens de l'al. 3a) de la Loi, statuant qu'il n'y avait aucune preuve établissant une répartition du montant du règlement et qu'une petite partie, s'il en est, des dommages-intérêts obtenus correspondait à une perte de revenus pour services futurs, et une grande partie, selon la preuve, à l'embarras, à l'anxiété et au désagrément subis. La Cour d'appel fédérale a convenu, avec le juge de première instance, que les dommages-intérêts ne constituaient pas une allocation de retraite, mais elle a écarté ses conclusions de fait concernant la répartition des dommages-intérêts pour le motif qu'il n'avait pas tenu compte d'une preuve documentaire pertinente — deux lettres rédigées par les avocats des parties — qui contredisait la preuve testimoniale de l'appellant. La cour a préféré la preuve documentaire au témoignage de l'appellant et a conclu que, suivant la prépondérance des probabilités, la somme de 75 000 \$ avait été consentie pour la perte de salaire, celle de 267 000 \$ pour la perte des options d'achat d'actions et celle de 18 000 \$ pour le préjudice résultant de l'embarras, de l'anxiété et du désagrément subis par l'appellant. Elle a statué que l'indemnité qu'une personne touche au lieu d'une somme d'argent qui aurait constitué un revenu tiré d'un emploi devrait être traitée, aux fins de l'impôt, de la même manière que la somme d'argent l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacée. La cour a donc conclu que les dommages-intérêts relatifs à la perte du salaire et des options d'achat d'actions étaient imposables en application de l'al. 3a) de la Loi, à titre de revenu d'emploi.

Arrêt: Le pourvoi est accueilli.

Les juges La Forest, L'Heureux-Dubé, Gonthier et McLachlin: Une première cour d'appel n'est fondée à modifier les conclusions de fait d'un juge de première instance que s'il est possible d'établir que ce dernier a commis une erreur manifeste et dominante qui a faussé son appréciation des faits. L'omission manifeste du juge des faits de prendre en considération un élément de preuve est le genre d'erreur qui peut justifier et justifiera une nouvelle appréciation, par la cour d'appel, de la prépondérance des probabilités en tenant compte des éléments non considérés en première instance. Toutefois, pour pouvoir modifier les conclusions de fait du juge de première instance, la première cour d'appel doit con-

assessment of the balance of probabilities with respect to that factual issue. When a second appellate court agrees with the ground upon which the first appellate court intervened, the second appellate court can substitute its own assessment of the evidence for the first appellate court's. The first appellate court is not in a more advantageous or privileged position than the second appellate court in assessing the evidence and thus there is no reason why a second appellate court should show deference towards the first appellate court's assessment of the balance of probabilities. If the ground upon which a first appellate court relies to intervene is, in the opinion of a second appellate court, ill-founded, the trial judge's findings will be restored.

While the Minister should not have the burden of presenting, in every case where the apportionment of a general award is at issue, specific evidence amounting to an explicit expression of the parties' intention with respect to that question, there must be some evidence, in whatever form, from which the trial judge will be able to infer, on a balance of probabilities, which part of that general award was intended to compensate for specific types of damage. Here, the letters from the parties' solicitors, considered in the global evidentiary context of this case, are insufficient to serve as a basis for such an inference. These letters establish that in arriving at the final settlement amount, the parties considered losses of salary and stock options, but they do not constitute evidence as to what portion of the amount was allocated to such losses. The Federal Court of Appeal was thus wrong in concluding that the trial judge had failed to consider contradictory evidence and in interfering with his findings of fact regarding the apportionment. The court's conclusions as to the appellant's credibility — as opposed to those arrived at by the trial judge — also constitute in the present circumstances unjustified and inappropriate intervention by an appellate court on a matter which is at the core of a trial judge's duties. Since there is no evidence tending to establish specifically what portion of the amount was allocated to which head, the damages received by the appellant cannot, in whole or in part, be found to be taxable under s. 3(a) of the *Income Tax Act* as income from the employment contract.

clure que la preuve en cause et l'erreur commise par le juge de première instance en n'en tenant pas compte étaient dominantes et déterminantes dans l'appréciation de la prépondérance des probabilités relativement à cette question de fait. Lorsqu'elle est d'accord avec le motif pour lequel la première cour d'appel est intervenue, la seconde cour d'appel peut substituer sa propre appréciation de la preuve à celle effectuée par la première cour d'appel. La première cour d'appel n'est pas dans une situation plus avantageuse que la seconde cour d'appel pour apprécier la preuve, de sorte que rien ne justifie la seconde cour d'appel de faire preuve de retenue envers l'appréciation de la prépondérance des probabilités par la première cour d'appel. Lorsque le motif invoqué par la première cour d'appel pour intervenir n'est pas fondé selon la seconde cour d'appel, les conclusions du juge de première instance sont rétablies.

Même si le Ministre ne devrait pas être tenu de présenter, dans tous les cas où le litige porte sur la répartition d'une somme globale, un élément de preuve particulier équivalant à l'expression explicite de l'intention des parties à cet égard, il doit y avoir une certaine preuve, quelle qu'elle soit, qui permettra au juge de première instance de déduire, selon la prépondérance des probabilités, quelle partie de la somme globale était destinée à indemniser d'un préjudice donné. Compte tenu de l'ensemble de la preuve présentée en l'espèce, les lettres rédigées par les avocats des parties sont insuffisantes pour permettre de faire une telle déduction. Ces lettres établissent que, pour arriver au montant final du règlement, les parties ont tenu compte de la perte du salaire et des options d'achat d'actions, mais elles n'établissent pas quelle partie du montant a été attribuée à cette perte. La Cour d'appel fédérale a donc eu tort de conclure que le juge de première instance n'avait pas tenu compte d'éléments de preuve contradictoires, et de modifier ses conclusions de fait concernant la répartition. Les conclusions de la cour concernant la crédibilité du témoignage de l'appellant — qui sont opposées à celles du juge de première instance — constituent également, dans les circonstances, une intervention injustifiée et inappropriée d'une cour d'appel à l'égard d'une question qui est au cœur des fonctions d'un juge de première instance. Vu l'absence de preuve tendant à établir précisément quelle partie du montant a été attribuée à un poste en particulier, les dommages-intérêts obtenus par l'appellant ne peuvent, en totalité ou en partie, être tenus pour imposables en application de l'al. 3a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à titre de revenu tiré du contrat de travail.

Taxability in this case should be assessed pursuant to the retiring allowances provisions of the Act. While s. 3(a) of the Act contemplates the possibility that income arising from sources other than those enumerated in s. 3(a) and in Subdivision d of Division B of Part I of the Act may nonetheless be taxable, to find that the damages received by the appellant are taxable under the general provision of s. 3(a) would disregard the fact that Parliament, in amending the *Income Tax Act* in 1983, has chosen to deal with the taxability of such payments in the provisions relating to retiring allowances. Such an approach would amount to giving precedence to a general provision over the detailed provisions enacted by Parliament. This would be inconsistent with basic principles of interpretation.

The damages received by the appellant cannot be considered a "retiring allowance" within the meaning of s. 248(1) of the Act — and therefore are not taxable under s. 56(1)(a)(ii) — because they were not received "in respect of a loss of . . . employment". When one considers the ordinary meaning to be given to the words found in the definition of "employment" in s. 248(1), a distinction must be made between the start of the contractual relationship agreed upon by the employer and the employee and the moment, according to the terms of the contract, at which the employee is bound to start providing services to the employer. The statutory requirement that one must be "in the service" of another person to be characterized as an "employee" excludes any notion of prospective or intended employment. An employee is thus only "in the service" of his employer from the moment he becomes under obligation to provide services under the terms of the contract. It follows that "loss of employment" cannot occur before an employee becomes under obligation to provide services to his future employer because he cannot, before that moment, be "in the service" of that employer.

Per Sopinka, Iacobucci and Major JJ.: On a plain meaning, s. 56(1)(a)(ii) of the *Income Tax Act* does not provide for the taxation of settlements for loss of intended employment. As well, there was no factual foundation on which to argue that the settlement could be taxed under s. 3(a) of the Act as income from the employment contract. It is, however, unnecessary and undesirable in this case to answer the question of whether s. 3(a) permits taxation of unenumerated sources of income. If this Court intends to conclude that

C'est en fonction des dispositions de la Loi relatives aux allocations de retraite qu'il convient de déterminer s'il y a assujettissement à l'impôt en l'espèce. Bien que l'al. 3a) de la Loi prévoit la possibilité que les revenus tirés d'une autre source que celles énumérées à l'al. 3a) et à la sous-section d de la section B de la partie I de la Loi soient néanmoins imposables, conclure que les dommages-intérêts versés à l'appellant sont imposables en vertu de la disposition générale de l'al. 3a) ne tiendrait pas compte du fait que le législateur a choisi, en modifiant la *Loi de l'impôt sur le revenu* en 1983, de traiter de l'assujettissement de tels versements à l'impôt dans les dispositions relatives aux allocations de retraite. Un tel point de vue reviendrait à accorder la préséance à une disposition générale par rapport aux dispositions détaillées adoptées par le législateur. Cela serait incompatible avec des principes d'interprétation fondamentaux.

Les dommages-intérêts versés à l'appellant ne peuvent être considérés comme une «allocation de retraite» au sens du par. 248(1) de la Loi — et ne sont donc pas imposables en application du sous-al. 56(1)a)(ii) — parce qu'ils n'ont pas été versés «à l'égard de la perte [...] d'un emploi». Si l'on tient compte du sens ordinaire qu'il faut donner aux mots utilisés pour définir le terme «emploi» au par. 248(1), une distinction doit être établie entre le début du lien contractuel dont conviennent l'employeur et l'employé et le moment où, selon les dispositions du contrat, l'employé est tenu de commencer à fournir des services à l'employeur. Le fait que, pour qu'une personne soit considérée comme un «employé», la Loi exige qu'elle soit «au service» d'une autre personne exclut toute notion d'emploi éventuel ou projeté. Un employé est donc «au service» de son employeur à partir du moment où il est tenu de fournir des services aux termes du contrat. Partant, une «perte d'emploi» ne saurait se produire avant que l'employé ne soit tenu de fournir des services à son futur employeur, étant donné qu'il ne peut, avant ce moment, être «au service» de cet employeur.

Les juges Sopinka, Iacobucci et Major: Suivant son sens ordinaire, le sous-al. 56(1)a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit pas l'imposition de l'indemnité touchée pour la perte d'un emploi projeté. De même, aucun fait ne permet de soutenir que l'indemnité peut être assujettie à l'impôt en vertu de l'al. 3a) de la Loi, à titre de revenu tiré du contrat de travail. Il n'est cependant ni nécessaire ni souhaitable, en l'espèce, de répondre à la question de savoir si l'al. 3a) permet d'assujettir à l'impôt le revenu provenant d'une source non énumé-

s. 3(a) should be applied literally, and permit taxation on income from any source, it should only do so in circumstances which warrant such a decision because such a result is of fundamental importance. Moreover, so deciding can be viewed as a marked departure from previous tax jurisprudence.

Cases Cited

By La Forest J.

Referred to: *The Queen v. Atkins*, 76 D.T.C. 6258, aff'g 75 D.T.C. 5263; *The Queen v. Pollock*, 84 D.T.C. 6370; *Stein v. The Ship "Kathy K"*, [1976] 2 S.C.R. 802; *London & Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll*, [1967] 2 All E.R. 124; *The Queen v. Manley*, [1985] 2 F.C. 208, leave to appeal refused, [1986] 1 S.C.R. xi; *Krivy v. Minister of National Revenue*, 79 D.T.C. 121; *Girouard v. The Queen*, 80 D.T.C. 6205; *Beck v. Minister of National Revenue*, 80 D.T.C. 1747; *Grozelle v. Minister of National Revenue*, 77 D.T.C. 310; *Specht v. The Queen*, [1975] F.C. 150; *No. 45 v. Minister of National Revenue*, 52 D.T.C. 72; *Larson v. Minister of National Revenue*, 67 D.T.C. 81; *Jones v. Minister of National Revenue*, 69 D.T.C. 4; *Clarke v. Edinburgh and District Tramways Co.*, [1919] S.C. (H.L.) 35; *Dorval v. Bouvier*, [1968] S.C.R. 288; *Beaudoin-Daigneault v. Richard*, [1984] 1 S.C.R. 2; *Laurentide Motels Ltd. v. Beauport (City)*, [1989] 1 S.C.R. 705; *Lapointe v. Hôpital Le Gardeur*, [1992] 1 S.C.R. 351; *Hodgkinson v. Simms*, [1994] 3 S.C.R. 377; *Fletcher v. Manitoba Public Insurance Co.*, [1990] 3 S.C.R. 191; *Chartier v. Attorney General of Quebec*, [1979] 2 S.C.R. 474; *Demers v. Montreal Steam Laundry Co.* (1897), 27 S.C.R. 537; *Jack Cewe Ltd. v. Jorgenson*, [1980] 1 S.C.R. 812; *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] S.C.R. 850, aff'g 57 D.T.C. 1270; *Canada v. Fries*, [1990] 2 S.C.R. 1322, rev'g [1989] 3 F.C. 362; *The Queen v. Savage*, [1983] 2 S.C.R. 428; *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3; *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *The Queen v. Golden*, [1986] 1 S.C.R. 209; *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46; *The Queen v. Imperial General Properties Ltd.*, [1985] 2 S.C.R. 288; *Bronfman Trust v. The Queen*, [1987] 1 S.C.R. 32; *McClurg v. Canada*, [1990] 3 S.C.R. 1020; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103; *R. v. Zeolkowski*, [1989] 1 S.C.R. 1378; *Thomson v. Canada (Deputy Minister of Agriculture)*, [1992] 1 S.C.R. 385; *Symes v. Canada*,

ré. Si notre Cour entend conclure que l'al. 3a) devrait s'appliquer à la lettre et permettre l'imposition du revenu provenant de quelque source que ce soit, elle ne devrait le faire que dans des circonstances qui justifient une telle décision en raison de l'importance fondamentale que celle-ci revêt. De plus, si elle est rendue, pareille décision est susceptible d'être perçue comme une dérogation marquée à la jurisprudence fiscale.

Jurisprudence

Citée par le juge La Forest

Arrêts mentionnés: *La Reine c. Atkins*, 76 D.T.C. 6258, conf. 75 D.T.C. 5263; *La Reine c. Pollock*, 84 D.T.C. 6370; *Stein c. Le navire «Kathy K»*, [1976] 2 R.C.S. 802; *London & Thames Haven Oil Wharves, Ltd. c. Attwooll*, [1967] 2 All E.R. 124; *La Reine c. Manley*, [1985] 2 C.F. 208, autorisation de pourvoi refusée, [1986] 1 R.C.S. xi; *Krivy c. Ministre du Revenu national*, 79 D.T.C. 121; *Girouard c. La Reine*, 80 D.T.C. 6151; *Beck c. Ministre du Revenu national*, 80 D.T.C. 1747; *Grozelle c. Ministre du Revenu national*, 77 D.T.C. 310; *Specht c. La Reine*, [1975] C.F. 150; *No. 45 c. Minister of National Revenue*, 52 D.T.C. 72; *Larson c. Minister of National Revenue*, 67 D.T.C. 81; *Jones c. Minister of National Revenue*, 69 D.T.C. 4; *Clarke c. Edinburgh and District Tramways Co.*, [1919] S.C. (H.L.) 35; *Dorval c. Bouvier*, [1968] R.C.S. 288; *Beaudoin-Daigneault c. Richard*, [1984] 1 R.C.S. 2; *Laurentide Motels Ltd. c. Beauport (Ville)*, [1989] 1 R.C.S. 705; *Lapointe c. Hôpital Le Gardeur*, [1992] 1 R.C.S. 351; *Hodgkinson c. Simms*, [1994] 3 R.C.S. 377; *Fletcher c. Société d'assurance publique du Manitoba*, [1990] 3 R.C.S. 191; *Chartier c. Procureur général du Québec*, [1979] 2 R.C.S. 474; *Demers c. Montreal Steam Laundry Co.* (1897), 27 R.C.S. 537; *Jack Cewe Ltd. c. Jorgenson*, [1980] 1 R.C.S. 812; *Curran c. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.S. 850, conf. 57 D.T.C. 1270; *Canada c. Fries*, [1990] 2 R.C.S. 1322, inf. [1989] 3 C.F. 362; *La Reine c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428; *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3; *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *La Reine c. Golden*, [1986] 1 R.C.S. 209; *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46; *La Reine c. Imperial General Properties Ltd.*, [1985] 2 R.C.S. 288; *Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 R.C.S. 32; *McClurg c. Canada*, [1990] 3 R.C.S. 1020; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103; *R. c. Zeolkowski*, [1989] 1 R.C.S. 1378; *Thomson c. Canada (Sous-ministre de l'Agriculture)*, [1992] 1 R.C.S. 385; *Symes c. Canada*,

[1993] 4 S.C.R. 695; *Thibaudeau v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 627; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312.

By Major J.

Referred to: *The Queen v. Savage*, [1983] 2 S.C.R. 428; *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] S.C.R. 850; *Canada v. Fries*, [1990] 2 S.C.R. 1322.

Statutes and Regulations Cited

Act to amend the statute law relating to income tax (No. 2), S.C. 1980-81-82-83, c. 140.

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 [am. 1970-71-72, c. 63] (now R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)), ss. 3(a), 5(1), 6(1)(a) [am. 1980-81-82-83, c. 140, s. 1(1)], (9) [rep. & sub. *idem*, s. 1(6)], 12(1)(w) [rep. & sub. 1984, c. 45, s. 5(2)], 56(1)(a)(ii) [am. 1980-81-82-83, c. 140, s. 26; am. 1987, c. 46, s. 15], (viii) [ad. 1979, c. 5, s. 15; rep. 1980-81-82-83, c. 140, s. 26(3)], 80.4(1) [rep. & sub. *idem*, s. 44; am. 1984, c. 45, s. 25], 248(1) "employee", "employment", "retiring allowance" [rep. & sub. 1980-81-82-83, c. 140, s. 128(10); am. 1990, c. 39, s. 54], "termination payment" [ad. 1979, c. 5, s. 66(8); rep. 1980-81-82-83, c. 140, s. 128(13)].

Authors Cited

Arnold, Brian J., Tim Edgar and Jinyan Li, eds. *Materials on Canadian Income Tax*, 10th ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1993.

Canada. Minister of National Revenue. Taxation. Interpretation Bulletin IT-337R. "Retiring Allowances", November 19, 1979.

Canada. Minister of National Revenue. Taxation. Interpretation Bulletin IT-365. "Damages, Settlements, and Similar Receipts", March 21, 1977.

Canada. Minister of National Revenue. Taxation. Interpretation Bulletin IT-365R. "Damages, Settlements, and Similar Receipts", March 9, 1981.

Collins, Lisa M. "The Terminated Employee: Minimizing the Tax Bite". In Canadian Tax Foundation, *Report of Proceedings of the Forty-Fifth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1994, 31.1.

Gibbins, R. D. "Appellate Review of Findings of Fact" (1992), 13 *Adv. Q.* 445.

Goodwin, Robert B. "Personal Damages". In Canadian Tax Foundation, *Report of Proceedings of the Twenty-Eighth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1977, 813.

[1993] 4 R.C.S. 695; *Thibaudeau c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 627; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312.

Citée par le juge Major

Arrêts mentionnés: *La Reine c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428; *Curran c. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.S. 850; *Canada c. Fries*, [1990] 2 R.C.S. 1322.

Lois et règlements cités

Loi n° 2 modifiant la législation relative à l'impôt sur le revenu, S.C. 1980-81-82-83, ch. 140.

Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148 [mod. 1970-71-72, ch. 63] (maintenant L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.)), art. 3a), 5(1), 6(1)a) [mod. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 1(1)], (9) [abr. & rempl. *idem*, art. 1(6)], 12(1)w) [abr. & rempl. 1984, ch. 45, art. 5(2)], 56(1)a)(ii) [mod. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 26; mod. 1987, ch. 46, art. 15], (viii) [aj. 1979, ch. 5, art. 15; abr. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 26(3)], 80.4(1) [abr. & rempl. *idem*, art. 44; mod. 1984, ch. 45, art. 25], 248(1) «allocation de retraite» [abr. & rempl. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 128(10); mod. 1990, ch. 39, art. 54], «emploi», «employé», «paiement de cessation d'une charge ou d'un emploi» [aj. 1979, ch. 5, art. 66(8); abr. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 128(13)].

Doctrine citée

Arnold, Brian J., Tim Edgar and Jinyan Li, eds. *Materials on Canadian Income Tax*, 10th ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1993.

Canada. Ministre du Revenu national. Impôt. Bulletin d'interprétation IT-337R. «Allocations de retraite», 19 novembre 1979.

Canada. Ministre du Revenu national. Impôt. Bulletin d'interprétation IT-365. «Dommages-intérêts, indemnités et sommes semblables reçues», 21 mars 1977.

Canada. Ministre du Revenu national. Impôt. Bulletin d'interprétation IT-365R. «Dommages-intérêts, indemnités et sommes semblables reçues», 9 mars 1981.

Collins, Lisa M. «The Terminated Employee: Minimizing the Tax Bite». In Canadian Tax Foundation, *Report of Proceedings of the Forty-Fifth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1994, 31.1.

Gibbins, R. D. «Appellate Review of Findings of Fact» (1992), 13 *Adv. Q.* 445.

Goodwin, Robert B. «Personal Damages». In Canadian Tax Foundation, *Report of Proceedings of the Twenty-Eighth Tax Conference*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1977, 813.

- Hansen, Brian G. "The Taxation of Employees". In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, contributing eds., *Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1981, 117.
- Harris, Edwin C. *Canadian Income Taxation*. Toronto: Butterworths, 1979.
- Harris, Edwin C. *Canadian Income Taxation*, 4th ed. Toronto: Butterworths, 1986.
- Hogg, Peter W., and Joanne E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1995.
- Krishna, Vern. "Characterization of Wrongful Dismissal Awards for Income Tax" (1977), 23 *McGill L.J.* 43.
- Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 4th ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.
- MacDonald, W. A., and G. E. Cronkwright, eds. *Income Taxation in Canada*, vol. 2. Scarborough, Ont.: Prentice-Hall, 1977 (loose-leaf).
- Rendall, James A. "Defining the Tax Base". In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, contributing eds., *Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1981, 59.
- Scace, Arthur R. A. *The Income Tax Law of Canada*, 4th ed. Toronto: Law Society of Upper Canada, 1979.
- Hansen, Brian G. «The Taxation of Employees». In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, contributing eds., *Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1981, 117.
- Harris, Edwin C. *Canadian Income Taxation*. Toronto: Butterworths, 1979.
- Harris, Edwin C. *Canadian Income Taxation*, 4th ed. Toronto: Butterworths, 1986.
- Hogg, Peter W., and Joanne E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1995.
- Krishna, Vern. «Characterization of Wrongful Dismissal Awards for Income Tax» (1977), 23 *McGill L.J.* 43.
- Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 4th ed., Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.
- MacDonald, W. A., and G. E. Cronkwright, eds. *Income Taxation in Canada*, vol. 2. Scarborough, Ont.: Prentice-Hall, 1977 (loose-leaf).
- Rendall, James A. «Defining the Tax Base». In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, contributing eds., *Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1981, 59.
- Scace, Arthur R. A. *The Income Tax Law of Canada*, 4th ed. Toronto: Law Society of Upper Canada, 1979.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal, [1994] 2 F.C. 720, [1994] 2 C.T.C. 99, 94 D.T.C. 6249, 167 N.R. 35, 2 C.C.P.B. 109, setting aside a judgment of the Tax Court of Canada, [1993] 2 C.T.C. 2125, 93 D.T.C. 555. Appeal allowed.

Benjamin Zarnett and Carrie Smit, for the appellant.

J. S. Gill, Q.C., Susan Van Der Hout and Elizabeth Chasson, for the respondent.

The judgment of *La Forest, L'Heureux-Dubé, Gonthier and McLachlin JJ.* was delivered by

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale, [1994] 2 C.F. 720, [1994] 2 C.T.C. 99, 94 D.T.C. 6249, 167 N.R. 35, 2 C.C.P.B. 109, qui a infirmé un jugement de la Cour canadienne de l'impôt, [1993] 2 C.T.C. 2125, 93 D.T.C. 555. Pourvoi accueilli.

Benjamin Zarnett et Carrie Smit, pour l'appelant.

J. S. Gill, c.r., Susan Van Der Hout et Elizabeth Chasson, pour l'intimée.

Version française du jugement des juges *La Forest, L'Heureux-Dubé, Gonthier et McLachlin* rendu par

LA FOREST J. — This appeal involves the issue whether compensation received by an "employee" from his "employer" pursuant to a settlement regarding liability for the employer's unilateral decision to cancel a contract of employment before the employee had become under obligation to provide services is taxable as income from an unenumerated source under the general provision of s. 3(a) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c.

LE JUGE LA FOREST — Le présent pourvoi porte sur la question de savoir si l'indemnité versée par un «employeur» à son «employé», conformément à un règlement intervenu au sujet de la responsabilité imputable à l'employeur par suite de sa décision unilatérale d'annuler un contrat de travail avant que l'employé n'ait été tenu de fournir des services, est imposable à titre de revenu provenant d'une source non énumérée en vertu de la disposi-

148 (now R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)), or, in the alternative, as a retiring allowance under s. 56(1)(a)(ii) of the Act.

I. Background

In the spring of 1988, Mr. Schwartz, a lawyer, received a verbal offer of employment from the Dynacare Health Group Inc.'s Chairman, Albert J. Latner. The appellant accepted on the basis that the employment would begin on completion of an assignment by the appellant for the Government of Ontario, which was expected in November. Later, in May 1988, Mr. Schwartz wrote Mr. Latner a letter outlining the terms of their agreement. Mr. Latner accepted the proposed terms and signed the letter. They agreed that the appellant was to receive a salary of \$250,000 annually as well as the option to acquire 1.25 percent of the existing non-voting shares of Dynacare, calculated at the date of the agreement, for the price of \$0.01 per share. The agreement provided that the shares would "vest in three equal amounts [on the date of commencement of the employment and on the first and second anniversary dates]". They also agreed that every effort would be made to minimize taxes payable by both parties. Within days, the appellant notified his partners of his intention to withdraw from the partnership at the end of his assignment.

The contract was never carried out. In late September, Dynacare informed the appellant that his services would not be required. Later, the appellant received a letter dated October 6, 1988 from Dynacare's solicitors confirming the cancellation of the employment, recognizing Dynacare's contractual obligation towards the appellant and offering him \$75,000 in exchange for a full and final release. The letter also made reference to the fact that the appellant had an obligation to mitigate his damages. The appellant refused the offer. He continued to practise law until he withdrew from the partnership on January 31, 1989, as he had agreed with

tion générale de l'al. 3a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148 (maintenant L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.)), ou subsidiairement, à titre d'allocation de retraite au sens du sous-al. 56(1)a)(ii) de la Loi.

I. Le contexte

Au printemps de l'année 1988, M. Schwartz, qui est avocat, a reçu une offre verbale d'emploi de la part du président de Dynacare Health Group Inc., Albert J. Latner. L'appellant a accepté l'offre en comprenant qu'il entrerait en fonction à la fin de son affectation auprès du gouvernement de l'Ontario, qui devait se produire en novembre. Plus tard, en mai 1988, M. Schwartz a fait parvenir à M. Latner une lettre exposant les modalités de leur accord. Monsieur Latner a accepté les modalités proposées et signé la lettre. Il était entendu que l'appellant toucherait un salaire annuel de 250 000 \$ et aurait la faculté de se porter acquéreur de 1,25 pour 100 des actions sans droit de vote existantes de Dynacare, en date de l'accord, à raison de 0,01 \$ l'action. L'accord prévoyait que les actions seraient acquises [TRADUCTION] «en trois parts égales [à la date de l'entrée en fonction ainsi qu'au premier et au deuxième anniversaire de cette date]». Il était également entendu que tous les efforts possibles seraient faits pour réduire l'impôt exigible des deux parties. Quelques jours plus tard, l'appellant a communiqué à ses associés sa décision de se retirer du cabinet d'avocats à la fin de son affectation.

Le contrat n'a jamais été exécuté. À la fin septembre, Dynacare a informé l'appellant qu'elle ne retiendrait pas ses services. Par la suite, l'appellant a reçu une lettre datée du 6 octobre 1988, dans laquelle les avocats de Dynacare confirmaient l'annulation de l'embauche, reconnaissaient l'obligation contractuelle de Dynacare envers l'appellant et lui offraient la somme de 75 000 \$ en contrepartie d'une quittance totale et définitive. La lettre mentionnait également le fait que l'appellant était tenu de limiter ses dommages. L'appellant a décliné l'offre. Il a continué d'exercer le droit jusqu'à ce qu'il se retire du cabinet d'avocats le 31 janvier

his partners. He commenced employment with an investment firm the next day at an annual salary of \$175,000.

4

Negotiations for settlement were conducted by the parties' lawyers during the course of which two letters, later filed at trial, were exchanged. The first, dated June 13, 1989, was from Dynacare's solicitors and was addressed to the appellant's solicitors. It dealt specifically with the value of Mr. Schwartz's stock options and concluded that Dynacare considered them to be worth \$267,000 for the purposes of the settlement. Dynacare's solicitors also stated that their client was "prepared to be flexible around the range of \$267,000". The appellant's solicitors replied in a letter dated June 22, 1989, expressing disagreement with Dynacare's method of calculating the value of the stock options and stating that the appellant was owed \$75,000 as lost salary. That letter contained an offer to settle the dispute for \$400,000 plus costs.

5

A settlement was reached and a release was signed on August 21, 1989. Dynacare agreed to pay the appellant a lump sum of \$360,000 as damages plus \$40,000 on account of costs. At trial, Mr. Schwartz testified that in arriving at the amount of \$360,000, losses on stock options, salary, embarrassment, anxiety and inconvenience resulting from the breach of the employment contract by Dynacare were considered, but no specific allocation among such losses was made.

6

The respondent Crown assessed the damages as constituting a "retiring allowance" taxable under s. 56(1)(a)(ii) of the Act. The appellant filed a notice of objection, but the respondent confirmed the assessment initially made. The appellant then

1989, comme convenu avec ses associés. Le lendemain, il a commencé à travailler pour une société de placement qui avait convenu de lui verser un salaire annuel de 175 000 \$.

Les avocats des parties ont entrepris des négociations en vue d'un règlement, au cours desquelles deux lettres, produites ultérieurement au procès, ont été échangées. La première, datée du 13 juin 1989, était une lettre que les avocats de Dynacare avaient fait parvenir aux avocats de l'appellant. Il y était question précisément de la valeur des options d'achat d'actions consenties à M. Schwartz et Dynacare concluait en établissant leur valeur à 267 000 \$ aux fins du règlement. Les avocats de Dynacare mentionnaient également que leur cliente était [TRADUCTION] «disposée à faire preuve de souplesse moyennant un montant de l'ordre de 267 000 \$». Dans une lettre datée du 22 juin 1989, les avocats de l'appellant ont répondu qu'ils n'étaient pas d'accord avec la façon dont Dynacare avait calculé la valeur des options d'achat d'actions, affirmant que l'appellant avait droit à 75 000 \$ pour perte de salaire. La lettre renfermait une offre de règlement de 400 000 \$, plus les frais.

Un règlement est intervenu et une quittance a été signée le 21 août 1989. Dynacare convenait de verser à l'appellant la somme forfaitaire de 360 000 \$ à titre de dommages-intérêts, plus 40 000 \$ pour les frais. Au procès, M. Schwartz a témoigné que, pour arriver au montant de 360 000 \$, la perte des options d'achat d'actions et du salaire, de même que le préjudice résultant de l'embarras, de l'anxiété et du désagrément subis par suite de la rupture du contrat de travail par Dynacare, avaient été pris en considération, mais qu'il n'y avait eu aucune répartition de la somme en fonction de ces facteurs.

L'intimée a considéré que les dommages-intérêts constituaient une «allocation de retraites» imposable en application du sous-al. 56(1)a)(ii) de la Loi. L'appellant a déposé un avis d'opposition, mais l'intimée a confirmé la cotisation initiale.

appealed the assessment successfully to the Tax Court of Canada, [1993] 2 C.T.C. 2125, 93 D.T.C. 555, from whose decision the respondent appealed to the Federal Court of Appeal, which allowed the appeal, [1994] 2 F.C. 720, [1994] 2 C.T.C. 99, 94 D.T.C. 6249, 167 N.R. 35, 2 C.C.P.B. 109. This Court granted the appellant leave to appeal the latter decision on October 13, 1994, [1994] 3 S.C.R. xi.

II. Relevant Statutory Provisions

The provisions of the Act to which I will refer during the course of these reasons are the following:

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

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

5. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment is the salary, wages and other remuneration, including gratuities, received by him in the year.

6. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from an office or employment such of the following amounts as are applicable:

(a) the value of board, lodging and other benefits of any kind whatever received or enjoyed by him in the year in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment, except any benefit . . .

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

(a) any amount received by the taxpayer in the year as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of,

L'appelant en a ensuite appelé de la cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt et a obtenu gain de cause, [1993] 2 C.T.C. 2125, 93 D.T.C. 555. L'intimée en a appelé de cette décision devant la Cour d'appel fédérale qui a accueilli l'appel, [1994] 2 C.F. 720, [1994] 2 C.T.C. 99, 94 D.T.C. 6249, 167 N.R. 35, 2 C.C.P.B. 109. Le 13 octobre 1994, notre Cour a autorisé l'appelant à se pourvoir contre cette dernière décision, [1994] 3 R.C.S. xi.

II. Les dispositions législatives pertinentes

Voici le texte des dispositions de la Loi auxquelles je renvoie dans les présents motifs:

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

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

5. (1) Sous réserve de la présente Partie, le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, tiré d'une charge ou d'un emploi est le traitement, salaire et autre rémunération, y compris les gratifications, que ce contribuable a reçus dans l'année.

6. (1) Doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, ceux des éléments appropriés suivants:

a) la valeur de la pension, du logement et autres avantages de quelque nature que ce soit qu'il a reçus ou dont il a joui dans l'année au titre, dans l'occupation ou en vertu d'une charge ou d'un emploi, à l'exception des avantages . . .

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

a) toute somme reçue par le contribuable dans l'année au titre, ou en paiement intégral ou partiel,

(ii) a retiring allowance, other than an amount received out of or under an employee benefit plan, a retirement compensation arrangement or a salary deferral arrangement

80.4 (1) Where a person or partnership received a loan or otherwise incurred a debt by virtue of the office or employment or intended office or employment of an individual, or by virtue of the services performed or to be performed by a corporation carrying on a personal services business (within the meaning assigned by paragraph 125(7)(d)), the individual or corporation, as the case may be, shall be deemed to have received a benefit in a taxation year equal to that amount, if any, by which the aggregate of

(b) the aggregate of all amounts each of which is an amount of interest that was paid or payable in respect of the year on such a loan or debt by

(i) a person or partnership (in this paragraph referred to as the "employer") that employed or intended to employ the individual. . . .

248. (1) In this Act,

"employment" means the position of an individual in the service of some other person (including Her Majesty or a foreign state or sovereign) and "servant" or "employee" means a person holding such a position;

"retiring allowance" means an amount (other than a superannuation or pension benefit, an amount received as a consequence of the death of an employee or a benefit described in subparagraph 6(1)(a)(iv)) received

(a) upon or after retirement of a taxpayer from an office or employment in recognition of his long service, or

(b) in respect of a loss of an office or employment of a taxpayer, whether or not received as, on account or in lieu of payment of, damages or pursuant to an order or judgment of a competent tribunal

by the taxpayer or, after his death, by a dependant or a relation of the taxpayer or by the legal representative of the taxpayer;

(ii) d'une allocation de retraite, sauf s'il s'agit d'un montant provenant d'un régime de prestations aux employés, d'une convention de retraite ou d'une entente d'échelonnement du traitement . . .

80.4 (1) Lorsqu'une personne ou une société reçoit un prêt ou contracte par ailleurs une dette en raison de la charge ou de l'emploi, actuel ou projeté, d'un particulier ou en raison des services fournis ou à fournir par une corporation qui exploite une entreprise de prestation de services personnels (au sens de l'alinéa 125(7)d)), le particulier ou la corporation, selon le cas, est réputé avoir reçu, dans une année d'imposition, un avantage égal à l'excédent, si excédent il y a, du total:

b) du total de tous les montants dont chacun représente le montant des intérêts payés ou payables à l'égard de l'année sur ces prêts ou dettes par:

(i) une personne ou une société (appelée au présent alinéa l'«employeur») qui a employé ou a eu l'intention d'employer le particulier . . .

248. (1) Dans la présente loi,

«allocation de retraite» s'entend d'une somme, sauf une prestation de retraite ou d'autres pensions, une somme reçue en raison du décès d'un employé ou un avantage visé au sous-alinéa 6(1)a)(iv), reçue

a) en reconnaissance de longs états de service d'un contribuable au moment où il prend sa retraite ou par la suite, ou

b) à l'égard de la perte par un contribuable d'une charge ou d'un emploi, qu'elle ait été reçue ou non à titre de dommages ou conformément à une ordonnance ou sur jugement d'un tribunal compétent,

par le contribuable ou, après son décès, par une personne qui était à sa charge ou qui lui était apparentée, ou par un représentant légal du contribuable;

«emploi» signifie le poste qu'occupe un particulier, au service d'une autre personne (y compris Sa Majesté ou un État ou souverain étrangers) et le mot «proposé» ou «employé» signifie une personne occupant un tel poste;

III. Judgments Below

Tax Court of Canada, 93 D.T.C. 555

The Crown's principal contention before the Tax Court of Canada was that the settlement amount was taxable as a "retiring allowance". In considering this contention, Rip J.T.C.C. relied heavily on the ordinary meaning of the words of the Act dealing with retiring allowances. In his view, the ordinary meaning of the words "employment", "office", "employee", "officer", "position" and "holding" ought not be altered. The definition of "retiring allowance", he stated, does not refer to an "intended" or "prospective" employment, and one should not read into it words that are not present there. He confirmed that finding by considering English dictionary definitions of the word "position" and the French equivalent "*poste*" and found (at p. 560) that an officer is "one who holds, has possession of or fills a position which grants him a right to stipend or remuneration" and that an employee is one who "occupies a position in the service of another".

The consideration of various factors led the trial judge to the conclusion that Mr. Schwartz was not an "employee" or in the "employment" of Dynacare when the cancellation of the employment agreement occurred. The appellant was still a partner in his law firm at the time. He was not performing any services for Dynacare, nor was he under any obligation to do so. He was not receiving any kind of remuneration and the directors of Dynacare had not yet appointed him. What the appellant lost when the contract was cancelled, Rip J.T.C.C. held, was not his employment or his position, but the legal right entitling him to employment in the future.

Rip J.T.C.C. rejected the respondent's submission that parliamentary documents and earlier cases supported its position by underlying the importance of the distinction to be made between termination of employment contracts occurring when employment had already commenced and those occurring before the employee had started

III. Juridictions inférieures

Cour canadienne de l'impôt, 93 D.T.C. 555

L'État a principalement soutenu devant la Cour canadienne de l'impôt que le montant du règlement était imposable à titre d'«allocation de retraite». En examinant cette prétention, le juge Rip s'en est remis fortement au sens ordinaire des mots employés dans la Loi relativement aux allocations de retraite. Selon lui, il ne convenait pas de s'écarter du sens ordinaire des termes «emploi», «charge», «employé», «fonctionnaire ou cadre», «poste» et «occupant». Il a affirmé que la définition d'«allocation de retraite» ne vise pas un emploi «projeté» ou «éventuel» et qu'on ne saurait y lire des mots qui n'y figurent pas. Il a confirmé cette conclusion en examinant les définitions que les dictionnaires donnent du mot anglais «*position*» et de son équivalent en français, le mot «*poste*», et a conclu (à la p. 560) qu'un fonctionnaire ou cadre est «une personne qui a, détient ou comble un poste lui donnant droit à un traitement ou à une rémunération» et qu'un employé est une personne «qui occupe un poste et qui est au service d'une autre personne».

Différents facteurs ont incité le juge de première instance à conclure que M. Schwartz n'était pas un «employé» de Dynacare ou ne «travaillait» pas pour celle-ci lors de l'annulation du contrat de travail. À l'époque, l'appelant était encore un associé de son cabinet d'avocats. Il ne fournissait aucun service à Dynacare et n'était nullement tenu de le faire. Il ne touchait aucune forme de rémunération et les administrateurs de Dynacare n'avaient pas encore procédé à sa nomination. Selon le juge Rip, ce que l'appelant a perdu lors de l'annulation du contrat, ce n'est pas son emploi ni son poste, mais le droit à un emploi ultérieur.

Le juge Rip a rejeté la prétention de l'intimé que des documents parlementaires et des décisions antérieures appuyaient sa position en insistant sur l'importance de la distinction à faire entre la résiliation d'un contrat de travail après l'entrée en fonction et celle survenant avant que l'employé n'ait commencé à fournir des services à l'em-

8

9

10

providing any services to his employer. He therefore concluded that the damages were not a "retiring allowance" within the meaning of s. 248(1) of the Act.

11 The judge also rejected the respondent's first alternative argument that if the damages were not a retiring allowance, they had been received by the appellant as a benefit by virtue of an office or employment and therefore fell within the purview of s. 6(1)(a) of the Act. He followed the Federal Court of Appeal's decisions in *The Queen v. Atkins*, 76 D.T.C. 6258, and *The Queen v. Pollock*, 84 D.T.C. 6370, and found that the damages received by the appellant could not be regarded as "salary", "wages" or "remuneration" or as a benefit "received or engaged [*sic*] by him . . . in respect of, in the course of, or by virtue of the office or employment" within the meaning of ss. 5(1) and 6(1)(a) of the Act. He added that the fact that the appellant had not commenced employment at the time the breach occurred made the reasoning even more persuasive.

12 Finally, Rip J.T.C.C. dealt with the respondent's argument that the damages were taxable under s. 3 as being "income from a source", the source being the employment contract. He found that the amount received by the appellant could not be considered "income", because the ordinary concept of income pertained to recurring receipts and did not extend to a lump sum received because a source of income had been taken away or destroyed. Consequently, in a case such as the one at bar, compensation for damages relating to future services was not to be considered "income". He noted that in the present situation, the damages received by the appellant did not relate in any way to past services.

13 In the course of his reasons, Rip J.T.C.C. stated (at p. 557) that there was no evidence indicating any allocation of the settlement amount and made the following finding of fact, which was disturbed by the Federal Court of Appeal and which is at issue before our Court, at p. 562:

ployeur. Il a donc conclu que les dommages-intérêts ne constituaient pas une «allocation de retraite» au sens du par. 248(1) de la Loi.

Le juge a également rejeté le premier argument subsidiaire de l'intimé selon lequel si les dommages-intérêts ne constituaient pas une allocation de retraite, ils représentaient un avantage reçu par l'appelant en vertu d'une charge ou d'un emploi, et relevaient donc de l'al. 6(1)a) de la Loi. Il a suivi les arrêts de la Cour d'appel fédérale *La Reine c. Atkins*, 76 D.T.C. 6258, et *La Reine c. Pollock*, 84 D.T.C. 6370, et a conclu que les dommages-intérêts versés à l'appelant ne pouvaient être considérés comme un «traitement», «salaire» ou «rémunération» ou comme un avantage «qu'il a reçu ou dont il a joui (. . .) au titre, dans l'occupation ou en vertu d'une charge ou d'un emploi» au sens du par. 5(1) et de l'al. 6(1)a) de la Loi. Il a ajouté que le fait que l'appelant n'était pas encore entré en fonction au moment de la rupture rend ce raisonnement encore plus convaincant.

Enfin, le juge Rip a examiné l'argument de l'intimé selon lequel les dommages-intérêts étaient imposables en vertu de l'art. 3 à titre de «revenu tiré d'une source», cette source étant le contrat de travail. Il a statué que la somme touchée par l'appelant ne pouvait être considérée comme un «revenu» car, dans son sens ordinaire, ce mot désigne des rentrées d'argent récurrentes et non une somme forfaitaire reçue parce qu'une source de revenu a été retirée ou supprimée. Par conséquent, dans un cas comme la présente affaire, l'indemnité versée pour le préjudice subi relativement à des services futurs ne devait pas être considérée comme un «revenu». Il a souligné qu'en l'espèce les dommages-intérêts reçus par l'appelant ne se rapportaient d'aucune façon à des services passés.

Dans ses motifs, le juge Rip a précisé (à la p. 557) qu'il n'y avait aucune preuve établissant une répartition du montant du règlement et a tiré la conclusion de fait suivante que la Cour d'appel fédérale a modifiée et qui est en litige devant notre Cour (à la p. 562):

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

Federal Court of Appeal (Mahoney, Stone and McDonald J.J.A.), [1994] 2 F.C. 720

The respondent did not argue that the damages constituted a retiring allowance before the Federal Court of Appeal. Mahoney J.A. for the court nonetheless held that he was in substantial agreement with Rip J.T.C.C.'s finding that the damages did not constitute a retiring allowance as contemplated by ss. 56(1)(a)(ii) and 248(1) of the Act.

The critical issue before the Federal Court of Appeal was the Tax Court of Canada's finding of fact relating to apportionment. After stating the guidelines laid down by our Court in *Stein v. The Ship "Kathy K"*, [1976] 2 S.C.R. 802, Mahoney J.A. concluded that the Federal Court of Appeal was justified in overturning Rip J.T.C.C.'s finding of fact because the latter had omitted to consider relevant documentary evidence. He found that the letters dated June 13, 1989 and June 22, 1989 from the parties' solicitors were contradictory to the oral evidence on the issue of allocation and he held that, on a balance of probabilities, \$75,000 had been allocated for loss of salary and \$267,000 for loss of the stock options, and that there was thus no reason not to conclude that \$18,000 had been awarded for embarrassment, anxiety and inconvenience suffered by Mr. Schwartz. He preferred the documentary evidence over the appellant's testimony because paragraph 4 of the May 1988 agreement, which indicated concerns by both parties regarding taxes, and the self-serving nature

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

Cour d'appel fédérale (les juges Mahoney, Stone et McDonald), [1994] 2 C.F. 720

L'intimée n'a pas fait valoir, devant la Cour d'appel fédérale, que les dommages-intérêts constituaient une allocation de retraite. Le juge Mahoney a néanmoins précisé, au nom de la cour, qu'il était d'accord pour l'essentiel avec la conclusion du juge Rip que les dommages-intérêts ne constituaient pas une allocation de retraite au sens du sous-al. 56(1)(a)(ii) et du par. 248(1) de la Loi.

La question cruciale dont la Cour d'appel fédérale était saisie était la conclusion de fait que la Cour canadienne de l'impôt avait tirée relativement à la répartition des dommages-intérêts. Après avoir énoncé les principes directeurs établis par notre Cour dans *Stein c. Le navire «Kathy K»*, [1976] 2 R.C.S. 802, le juge Mahoney a conclu que la Cour d'appel fédérale était justifiée d'écarter la conclusion de fait du juge Rip, vu que celui-ci n'avait pas tenu compte d'une preuve documentaire pertinente. Il a conclu que les lettres du 13 juin 1989 et du 22 juin 1989, rédigées par les avocats des parties, contredisaient la preuve testimoniale relative à la répartition et il a statué que, suivant la prépondérance des probabilités, la somme de 75 000 \$ avait été consentie pour la perte de salaire et celle de 267 000 \$ pour la perte des options d'achat d'actions, et qu'il n'y avait donc aucune raison de ne pas conclure que la somme de 18 000 \$ avait été accordée pour le préjudice résultant de l'embarras, de l'anxiété et du désagrément subis par M. Schwartz. Il a préféré la preuve documentaire au témoignage de l'appelant, parce que le paragraphe 4 de l'accord de mai 1988, qui faisait état des préoccupations d'ordre fiscal des deux parties, et le caractère intéressé du témoignage de

Mr. Schwartz's testimony raised doubts as to his credibility.

M. Schwartz soulevaient des doutes quant à sa crédibilité.

16

The Federal Court of Appeal therefore held that the damages relating to lost salary and stock options (\$342,000) were taxable under s. 3 of the Act as income from employment. It followed the English decision *London & Thames Haven Oil Wharves, Ltd. v. Attwooll*, [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.), which was approved by the Federal Court of Appeal in *The Queen v. Manley*, [1985] 2 F.C. 208 (leave to appeal to this Court refused, [1986] 1 S.C.R. xi), and stated, at p. 732:

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

The Federal Court of Appeal held (at p. 732) that the source of the appellant's right was the contract of employment, "a source of income within the express contemplation of paragraph 3(a)", and that the \$342,000 was therefore taxable as income from employment.

IV. Analysis

17

Before this Court, the Crown argued that the damages received by the appellant were taxable in two ways. Its main contention was that the money received by Mr. Schwartz relating to lost salary and stock options was taxable as income from an unenumerated source under the general provision of s. 3(a) of the Act — such unenumerated source being the employment contract terminated by Dynacare. The Crown also put forward an alternative argument, namely that the whole of the damages (\$360,000) received by Mr. Schwartz were taxable under s. 56(1)(a)(ii) of the Act as a retiring allowance.

18

For the reasons that follow, I am of the opinion that the appeal should be allowed. To deal with the substance of the Minister of National Revenue's

La Cour d'appel fédérale a donc conclu que les dommages-intérêts relatifs à la perte du salaire et des options d'achat d'actions (342 000 \$) étaient imposables en application de l'art. 3 de la Loi à titre de revenu d'emploi. Se fondant sur l'arrêt anglais *London & Thames Haven Oil Wharves, Ltd. c. Attwooll*, [1967] 2 All E.R. 124 (C.A.), qu'elle avait approuvé dans *La Reine c. Manley*, [1985] 2 C.F. 208 (autorisation de pourvoi devant notre Cour refusée, [1986] 1 R.C.S. xi), elle affirme, à la p. 732:

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

La Cour d'appel fédérale a conclu (à la p. 732) que la source du droit de l'appelant était le contrat de travail, qui était «une source de revenu expressément visée par l'alinéa 3a)», et que la somme de 342 000 \$ était donc imposable à titre de revenu d'emploi.

IV. Analyse

Devant notre Cour, l'État a fait valoir que les dommages-intérêts reçus par l'appelant étaient imposables de deux manières. Sa prétention principale était que l'argent versé à M. Schwartz pour la perte du salaire et des options d'achat d'actions était imposable à titre de revenu tiré d'une source non énumérée, en vertu de la disposition générale de l'al. 3a) de la Loi — cette source non énumérée étant le contrat de travail résilié par Dynacare. L'État a aussi fait valoir, à titre subsidiaire, que la totalité des dommages-intérêts reçus par M. Schwartz (360 000 \$) était imposable en application du sous-al. 56(1)a)(ii) de la Loi à titre d'allocation de retraite.

Pour les raisons qui suivent, je suis d'avis que le pourvoi devrait être accueilli. Afin de statuer sur le fond de l'argument principal du ministre du

main argument, it is necessary to address the correctness of the Federal Court of Appeal's decision to overturn Rip J.T.C.C.'s finding of fact with respect to the allocation made by Dynacare and Mr. Schwartz of the compensation agreed upon. I conclude that the Federal Court of Appeal was wrong in doing so, a conclusion that is sufficient, technically, to dispose of the Crown's main argument in favour of the appellant. However, the substance of the Minister's main argument raises important questions that merit attention by this Court and it having been fully argued by the parties, I think it appropriate to deal with it on its merits. Regarding this issue, I have come to the conclusion that s. 3(a) of the Act does contemplate taxability of income arising from sources other than those specifically provided for in s. 3(a) and in Subdivision d of Division B of Part I of the Act. However, in the case at bar, an analysis of the way Parliament handled the taxability of payments such as the one received by Mr. Schwartz demonstrates that it is to the rules relating to retiring allowances that one should turn in assessing taxability. This brings us to a consideration of the Crown's alternative argument and, like the trial judge and the Federal Court of Appeal, I have come to the conclusion that the damages received by Mr. Schwartz do not constitute a retiring allowance.

Before dealing specifically with the issues raised in this appeal, however, I find it advisable to consider the manner in which Parliament has historically chosen to deal with the taxability of monies received by an employee from his ex-employer as a result of the latter's cancellation of the employment contract.

A. *The Historical Background*

The provisions on which the Crown relies in arguing that the amount received by Mr. Schwartz is taxable are all found in Part I of the Act, which is entitled "Income Tax". Section 3 states the basic rules to be applied in determining a taxpayer's income for a given year and identifies, in para. (a), the five principal sources from which income can be generated: office, employment, business, prop-

Revenu national, il est nécessaire de déterminer si la Cour d'appel fédérale a eu raison d'écarter la conclusion de fait du juge Rip concernant la répartition, par Dynacare et M. Schwartz, de l'indemnité dont ils avaient convenu. J'arrive à la conclusion que la Cour d'appel fédérale a commis une erreur à cet égard, ce qui suffit, techniquement, pour statuer en faveur de l'appelant sur l'argument principal de l'État. Toutefois, l'argument principal du Ministre soulève, sur le plan du fond, d'importantes questions qui méritent l'attention de notre Cour, et comme les parties en ont débattu exhaustivement, je crois qu'il est opportun de se prononcer sur son bien-fondé. À cet égard, je conclus que l'al. 3a) de la Loi prévoit l'assujettissement à l'impôt du revenu tiré d'une autre source que celles qui sont expressément mentionnées à l'al. 3a) et dans la sous-section d de la section B de la partie I de la Loi. Cependant, en l'espèce, il ressort de l'analyse de la façon dont le législateur a prévu l'assujettissement à l'impôt de sommes apparentées à celle touchée par M. Schwartz que c'est aux règles qui régissent les allocations de retraite qu'il faut s'en remettre pour statuer sur l'assujettissement à l'impôt. Cela nous amène à l'examen de l'argument subsidiaire de l'État et, à l'instar du juge de première instance et de la Cour d'appel fédérale, j'en suis venu à la conclusion que les dommages-intérêts reçus par M. Schwartz ne constituent pas une allocation de retraite.

Toutefois, avant d'examiner précisément les questions que soulève le présent pourvoi, j'estime opportun d'analyser la façon dont le législateur a choisi, par le passé, de traiter l'assujettissement à l'impôt des sommes versées à un employé par son ancien employeur, à la suite de l'annulation du contrat de travail par ce dernier.

A. *Le contexte historique*

Les dispositions que l'État invoque à l'appui de sa prétention que la somme touchée par M. Schwartz est imposable figurent toutes à la partie I de la Loi, intitulée «Impôt sur le revenu». L'article 3 énonce les règles de base qui régissent le calcul du revenu d'un contribuable pour une année donnée et énumère, à l'al. a), les cinq principales sources qui peuvent générer un revenu, soit les

erty and capital gains. Subdivisions a, b and c of Division B of Part I contain specific provisions relating to the characterization of income as being from either office, employment, business, property or as constituting capital gains. Section 56(1)(a)(ii) — which provides for the taxability of retiring allowances — is found in Subdivision d of Division B of Part I, entitled “Other Sources of Income”. As noted by Professor V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (4th ed. 1992), at p. 525, these “other sources” relate to “certain types of income which cannot conveniently be identified as originating from, or relating to” the five sources enumerated in s. 3(a) of the Act.

21 Initially, damages received by an employee, from his ex-employer, as a result of the latter's cancellation of the employment contract, did not constitute income from office or employment taxable under s. 5(1); nor did they constitute a retiring allowance taxable under s. 56(1)(a)(ii).

22 On the first of these propositions, the Federal Court of Appeal, in *Atkins*, *supra*, stated that such payments did not constitute taxable income from an office or employment under s. 5(1). That was so because these amounts were not considered to be in the nature of income for tax purposes. Jockett C.J., confirming the decision rendered by Collier J. at trial (75 D.T.C. 5263), held, at pp. 6258-59:

Once it is conceded, as the appellant does, that the respondent was dismissed “without notice”, monies paid to him (pursuant to a subsequent agreement) “in lieu of notice of dismissal” cannot be regarded as “salary”, “wages” or “remuneration” or as a benefit “received or enjoyed by him . . . in respect of, in the course of, or by virtue of the office or employment”. Monies so paid (i.e., “in lieu of notice of dismissal”) are paid in respect of the “breach” of the contract of employment and are not paid as a benefit under the contract or in respect of the relationship that existed under the contract before that relationship was wrongfully terminated. The situation is not altered by the fact that such a payment is fre-

charge, emploi, entreprise, bien et gains en capital. Les sous-sections a, b et c de la section B de la partie I renferment des dispositions particulières qui s'appliquent pour déterminer si le revenu provient d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise ou d'un bien ou s'il constitue un gain en capital. Le sous-alinéa 56(1)a(ii), qui prévoit l'assujettissement à l'impôt des allocations de retraite, se trouve à la sous-section d de la section B de la partie I, intitulée «Autres sources de revenu». Comme le fait remarquer le professeur V. Krishna, dans *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (4^e éd. 1992), à la p. 525, ces [TRADUCTION] «autres sources» se rapportent à «certains types de revenu dont on ne peut dire qu'ils proviennent» de l'une des cinq sources énumérées à l'al. 3a) de la Loi «ou qu'ils s'y rattachent».

Au départ, les dommages-intérêts versés à un employé par son ancien employeur, à la suite de l'annulation du contrat de travail par ce dernier, ne constituaient pas un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi imposable en vertu du par. 5(1), ni une allocation de retraite imposable aux termes du sous-al. 56(1)a(ii).

En ce qui concerne la première de ces propositions, la Cour d'appel fédérale a affirmé, dans l'arrêt *Atkins*, précité, que de tels versements ne constituaient pas un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi imposable en vertu du par. 5(1), et ce, parce que ces sommes n'étaient pas assimilées à un revenu aux fins de l'impôt. Confirmant la décision du juge Collier en première instance (75 D.T.C. 5263), le juge en chef Jockett statue, aux pp. 6258 et 6259:

En admettant, comme le fait l'appelante, que l'intimé a été congédié «sans préavis», on ne peut considérer les sommes d'argent qui lui ont été payées (à la suite d'une entente subséquente) pour tenir «lieu de préavis» de congédiement comme un «traitement», «salaire» ou «rémunération», ou comme des prestations «qu'il reçoit ou dont il jouit (. . .) à l'égard, dans le cours ou en vertu de la charge ou de l'emploi». Les sommes payées à cet égard (c.-à-d. pour tenir «lieu de préavis») l'ont été à cause de la «rupture» du contrat d'emploi et non pas en tant que prestations qui découlent du contrat ou de la relation qui existait en vertu du contrat avant que cette relation ne prenne fin de façon injustifiée. Le fait que

quently referred to as so many months' "salary" in lieu of notice. Damages for breach of contract do not become "salary" because they are measured by reference to the salary that would have been payable if the relationship had not been terminated or because they are colloquially called "salary". The situation might well be different if an employee was dismissed by a proper notice and paid "salary" for the period of the notice even if the dismissed employee was not required to perform the normal duties of his position during that period. Having regard to what I have said, it is clear, in my view, that the learned Trial Judge was correct in holding that the payment in question did not fall within section 5 of the *Income Tax Act* as applicable to the taxation year in question. [Emphasis added.]

The principle laid down in *Atkins*, which was decided by the Federal Court of Appeal in May of 1976, was therefore accepted as authoritative both by the courts and commentators (see *Krivy v. Minister of National Revenue*, 79 D.T.C. 121 (T.R.B.); *Girouard v. The Queen*, 80 D.T.C. 6205 (F.C.A.); *Beck v. Minister of National Revenue*, 80 D.T.C. 1747 (T.R.B.); *Grozelle v. Minister of National Revenue*, 77 D.T.C. 310 (T.R.B.); E. C. Harris, *Canadian Income Taxation* (1979), at p. 116; R. B. Goodwin, "Personal Damages", in Canadian Tax Foundation, *Report of Proceedings of the Twenty-Eighth Tax Conference* (1977), 813, at pp. 820-21; also W. A. MacDonald and G. E. Cronkwright, eds., *Income Taxation in Canada* (1977 (loose-leaf)), vol. 2, at ¶17,521; and L. M. Collins, "The Terminated Employee: Minimizing the Tax Bite", in Canadian Tax Foundation, *Report of Proceedings of the Forty-Fifth Tax Conference* (1994), 31.1, at pp. 31:18 and 31:19), although some questioned the correctness of the legal reasoning adopted by the Federal Court of Appeal at the time (see V. Krishna, "Characterization of Wrongful Dismissal Awards for Income Tax" (1977), 23 *McGill L.J.* 43). P. W. Hogg and J. E. Magee, in their recent textbook *Principles of Canadian Income Tax Law* (1995), at pp. 164-65, address this historical reality in these words:

l'on se réfère souvent à ce paiement en parlant de tant de mois de «salaire» qui tiennent lieu de préavis ne change rien à la situation. Les dommages-intérêts relatifs à la rupture d'un contrat ne deviennent pas un «salaire» simplement parce qu'ils sont évalués par rapport au salaire qui aurait été payable si la relation n'avait pas pris fin, ou parce qu'on les appelle communément «salaire». La situation est bien différente lorsqu'un employé est congédié à la suite d'un avis raisonnable et qu'on lui paie un «salaire» pour la période couverte par le préavis même s'il n'est pas obligé d'accomplir, durant cette période, les tâches qui relèveraient de son poste. Si l'on tient compte du raisonnement que je viens d'exposer, il est clair, selon moi, que le savant juge de première instance a eu raison de décider que le paiement en question n'est pas visé par l'article 5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en vigueur pour l'année d'imposition en cause. [Je souligne.]

Le principe établi dans l'arrêt *Atkins* que la Cour d'appel fédérale a rendu en mai 1976 a donc été suivi et reconnu tant par les tribunaux que par les auteurs (voir *Krivy c. Ministre du Revenu national*, 79 D.T.C. 121 (C.R.I.); *Girouard c. La Reine*, 80 D.T.C. 6151 (C.A.F.); *Beck c. Ministre du Revenu national*, 80 D.T.C. 1747 (C.R.I.); *Grozelle c. Ministre du Revenu national*, 77 D.T.C. 310 (C.R.I.); E. C. Harris, *Canadian Income Taxation* (1979), à la p. 116; R. B. Goodwin, «Personal Damages», dans l'Association canadienne d'études fiscales, *Report of Proceedings of the Twenty-Eighth Tax Conference* (1977), 813, aux pp. 820 et 821; également W. A. MacDonald et G. E. Cronkwright, dir., *Income Taxation in Canada* (1977 (feuilles mobiles)), vol. 2, à ¶17 521, et L. M. Collins, «The Terminated Employee: Minimizing the Tax Bite», dans l'Association canadienne d'études fiscales, *Report of Proceedings of the Forty-Fifth Tax Conference* (1994), 31:1, aux pp. 31:18 et 31:19), bien que certains se soient interrogés sur la justesse du raisonnement juridique adopté à l'époque par la Cour d'appel fédérale (voir V. Krishna, «Characterization of Wrongful Dismissal Awards for Income Tax» (1977), 23 *McGill L.J.* 43). Dans leur récent ouvrage intitulé *Principles of Canadian Income Tax Law* (1995), aux pp. 164 et 165, P. W. Hogg et J. E. Magee traitent de cette réalité historique dans les termes suivants:

Before 1978, if the departing employee sued the employer for wrongful dismissal and recovered damages, then the damages would be received free of tax. This was because an award of damages for breach of contract (or for a tort or other cause of action) is not income for tax purposes. This was so, even though the amount of a damages award for wrongful dismissal would be computed by reference to exactly the same considerations (that is, the amount of salary that would have been paid during a required period of notice) as would be applied to the computation of a consensual severance payment. Since court-awarded damages were free of tax, it was also held that an out-of-court settlement of a wrongful dismissal action also escaped tax.

[TRANSLATION] Avant 1978, lorsqu'un employé poursuivait son ancien employeur pour congédiement injustifié et obtenait des dommages-intérêts, ceux-ci n'étaient pas assujettis à l'impôt. Il en était ainsi parce que les dommages-intérêts accordés pour la rupture d'un contrat (ou relativement à un délit ou à une autre cause d'action) ne constituent pas un revenu aux fins de l'impôt. Il en était ainsi, même si le montant des dommages-intérêts accordés par suite d'un congédiement injustifié était calculé en fonction des mêmes facteurs (c.-à-d. le salaire qui aurait été touché pendant une période de préavis obligatoire) que ceux qui s'appliqueraient pour calculer une indemnité de départ consensuelle. Comme les dommages-intérêts accordés par le tribunal n'étaient pas assujettis à l'impôt, il a également été statué que l'indemnité versée dans le cadre du règlement hors cour d'une action pour congédiement injustifié ne serait pas non plus assujettie à l'impôt.

23

The position taken by the courts towards such payments was clearly accepted by the Minister of National Revenue. In Interpretation Bulletin IT-365, dated March 21, 1977, and entitled "Damages, Settlements, and Similar Receipts", it is stated:

Receipts in Respect of Termination of Employment

2. An amount that a taxpayer receives on the termination of his employment may consist of many components such as amounts in respect of salaries, accumulated leave credits, retiring allowances, compensation for loss of job opportunity or for lack of adequate or reasonable notice, or other similar amounts. That part of the amount that represents salary or wages that the taxpayer would have received under the contract is taxable pursuant to the provisions of section 5 of the Act. The portion of the amount that is damages for breach of contract or loss of future job opportunity is not taxable. It is a question of fact whether all or some portion of the amount received is on account of salary, retiring allowance, or an obligation arising out of an agreement. For example a taxpayer may be dismissed with proper notice and be paid "salary" (which would be taxable) for the period of notice even if the dismissed employee was not required to perform the normal duties of his position during that period. On the other hand, the fact that damages may be calculated by reference to salary that would have been payable if the relationship had not been terminated or because they are colloquially called "salary"

Le ministre du Revenu national a clairement fait sienne la position adoptée par les tribunaux à l'égard de tels versements. Dans le bulletin d'interprétation IT-365 daté du 21 mars 1977 et intitulé «Dommages-intérêts, indemnités et sommes semblables reçues», on affirme:

Sommes reçues lors de la cessation d'un emploi

2. Une somme qu'un contribuable reçoit à la cessation de son emploi peut comprendre nombre d'éléments tels que des montants représentant des salaires, des congés annuels accumulés, des indemnités de retraite, des indemnités pour la perte d'une occasion d'emploi ou pour manque d'avis convenable et raisonnable de mise à pied, ou d'autres sommes semblables. La fraction du montant qui représente le traitement ou salaire que le contribuable aurait reçu en vertu du contrat est imposable conformément aux dispositions de l'article 5. La fraction du montant qui constitue des dommages-intérêts relatifs à la rupture d'un contrat ou à la perte d'occasions d'emploi futures n'est pas imposable. C'est une question de fait que celle de savoir si la somme reçue constitue entièrement ou en partie un salaire, une indemnité de retraite ou une obligation découlant d'une entente. Par exemple, un contribuable peut être congédié par un avis en bonne et due forme et recevoir un «salaire» (qui serait imposable) pour la période déterminée par l'avis même s'il n'est pas tenu d'exercer les fonctions normales de son poste au cours de ladite période. Par ailleurs, le fait que les dommages-intérêts peuvent être calculés en fonction du salaire qui aurait été payable si les liens en cause n'avaient pas été rom-

does not alter the character of the payments to one of "salary". [Emphasis added.]

It was also settled that such payments did not constitute retiring allowances as contemplated by the Act. The definition of "retiring allowance" was different then and read:

248. (1) . . .

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

At that time, retiring allowances related only to payments made by an employer following voluntary cessation of employment on the part of the ex-employee or again following cessation upon the arrival of a condition agreed upon by the parties, thus excluding from the scope of the definition payments made by the employer in pursuance of a judicial order or in settlement of pending or threatened litigation following unilateral dismissal of the ex-employee. The position adopted by the courts is best explained by reference to Collier J.'s reasons in *Specht v. The Queen*, [1975] F.C. 150 (T.D.), where the taxpayer had received from his ex-employer a payment in compensation for the consequences of the latter's unilateral decision to terminate employment. There Collier J. had this to say, at p. 158:

In my view, the payment here was not made upon or after the plaintiff's retirement. The plaintiff did not retire or go into retirement from his occupation with MacMillan Bloedel within the ordinary meaning of "retire" or "retirement". That is, he did not withdraw from his employment because he had reached a mutually stipulated age, or generally withdraw from his occupation or business activity. I have obtained some assistance on this point, in endeavouring to ascertain the ordinary meaning of "retirement", from dictionary definitions:

The Shorter Oxford English Dictionary (3rd ed. rev): "withdrawal from occupation or business activity"

pus ou en raison de l'emploi abusif du terme «salaire» ne change pas les paiements en «salaire». [Je souligne.]

Il était également établi que de tels paiements ne constituaient pas des allocations de retraite au sens de la Loi. Voici le libellé de la définition d'«allocation de retraite», qui était alors différente:

248. (1) . . .

«allocation de retraite» signifie une somme (sauf une prestation de pension de retraite ou de pension) versée en reconnaissance de longs états de service ou pour perte de charge ou d'emploi, à partir du moment où une personne quitte sa charge ou son emploi pour prendre sa retraite, que le bénéficiaire soit le cadre ou l'employé, une personne à charge, un parent ou un représentant légal;

L'allocation de retraite ne correspondait alors qu'au versement effectué par l'employeur à la suite d'une cessation volontaire d'emploi par l'ancien employé ou encore d'une cessation d'emploi consécutive à la réalisation d'une condition dont les parties avaient convenu, de sorte que la définition n'englobait pas le versement effectué par l'employeur aux termes d'une ordonnance judiciaire ou dans le cadre du règlement d'une poursuite intentée ou susceptible de l'être par suite du congédiement de l'ancien employé. Les motifs du juge Collier dans *Specht c. La Reine*, [1975] C.F. 150 (1^{re} inst.), illustrent très bien la position adoptée par les tribunaux. Dans cette affaire, l'ancien employeur avait versé une somme au contribuable pour l'indemniser des conséquences de sa décision unilatérale de mettre fin à son emploi. Le juge Collier dit ceci, à la p. 158:

À mon avis, le paiement en l'espèce n'a pas été fait à l'occasion ou à la suite de la retraite du demandeur. Le demandeur n'a pas pris sa retraite de ses fonctions à la MacMillan Bloedel au sens ordinaire du mot «retraite». C'est-à-dire qu'il n'a pas quitté son emploi parce qu'il avait l'âge convenu ni abandonné complètement ses occupations ou ses activités commerciales. Sur ce point, en m'efforçant de vérifier le sens courant du mot «retraite», je me suis servi des définitions de dictionnaires:

The Shorter Oxford English Dictionary (3^e édition rév.): [TRADUCTION] «abandon de l'activité professionnelle ou commerciale»

The Living Webster (1st ed.): "retire" "to withdraw from business or active life".

The contract of employment in this case (Exhibit 1) uses the words "retire" and "retirement" in clauses 1 and 2. Age 65 was stipulated, but extensions could be agreed upon. In my view, "retirement" was used by the parties in its ordinary meaning as set out above: a cessation of or withdrawal from work because of an age stipulation or because of some other condition agreed between employer and employee.

Although Collier J. did not refer to any authority on the issue, his position was consistent with the jurisprudence applicable at that time; see *No. 45 v. Minister of National Revenue*, 52 D.T.C. 72 (T.A.B.); *Larson v. Minister of National Revenue*, 67 D.T.C. 81 (T.A.B.); and *Jones v. Minister of National Revenue*, 69 D.T.C. 4 (T.A.B.); see also Goodwin, *supra*, at pp. 829-32; B. G. Hansen, "The Taxation of Employees", in B. G. Hansen, V. Krishna and J. A. Rendall, eds., *Canadian Taxation* (1981), 117, at p. 160; and A. R. A. Scace, *The Income Tax Law of Canada* (4th ed. 1979), at p. 63. Collier J. reiterated his position in *Atkins*, and applied the reasoning laid down in *Specht*. The Federal Court of Appeal did not deal with the issue in its reasons because, apparently, the Crown had abandoned the retiring allowance argument on appeal: Goodwin, *supra*, at p. 830, and Krishna, "Characterization of Wrongful Dismissal Awards for Income Tax", *supra*, at p. 53.

25

Here again, Interpretation Bulletins offer some helpful hindsight. The Minister wrote, in Interpretation Bulletin IT-337R, dated November 19, 1979, and entitled "Retiring Allowances":

1. Amounts received by a former employee arising out of or in consequence of the termination of employment are usually included as income from that employment under subsection 5(1) alone or together with paragraph 6(3)(b) (see IT-196R), or as a retiring allowance under subparagraph 56(1)(a)(ii). One common exception is where the payment constitutes damages in respect of a breach of the contract of employment by the former employer. [Emphasis added.]

The Living Webster (1^{ère} éd.) [TRADUCTION] «prendre sa retraite», «se retirer de la vie commerciale ou active.»

Le contrat de travail en l'espèce (pièce 1), emploie l'expression «prendre sa retraite» dans les clauses 1 et 2. On avait prévu l'âge de 65 ans, mais on pouvait se mettre d'accord sur un âge plus avancé. À mon avis, les parties ont employé le mot «retraite» dans son sens courant, indiqué ci-dessus: l'action de cesser ou d'abandonner le travail en raison d'une stipulation relative à l'âge ou pour d'autres raisons convenues entre employeur et employé.

Même si le juge Collier n'a cité aucun arrêt à cet égard, sa position était conforme à la jurisprudence applicable à l'époque; voir *No. 45 c. Minister of National Revenue*, 52 D.T.C. 72 (C.A.I.); *Larson c. Minister of National Revenue*, 67 D.T.C. 81 (C.A.I.), et *Jones c. Minister of National Revenue*, 69 D.T.C. 4 (C.A.I.); voir également Goodwin, *loc. cit.*, aux pp. 829 à 832; B. G. Hansen, «The Taxation of Employees», dans B. G. Hansen, V. Krishna et J. A. Rendall, dir., *Canadian Taxation* (1981), 117, à la p. 160, et A. R. A. Scace, *The Income Tax Law of Canada* (4^e éd. 1979), à la p. 63. Le juge Collier a réitéré sa position dans *Atkins* et a appliqué le raisonnement tenu dans *Specht*. La Cour d'appel fédérale n'a pas examiné la question dans ses motifs, car, apparemment, l'État avait abandonné, en appel, l'argument relatif à l'allocation de retraite: Goodwin, *loc. cit.*, à la p. 830, et Krishna, «Characterization of Wrongful Dismissal Awards for Income Tax», *loc. cit.*, à la p. 53.

Encore une fois, les bulletins d'interprétation offrent une rétrospective utile. Le Ministre écrit ceci dans le bulletin d'interprétation IT-337R daté du 19 novembre 1979 et intitulé «Allocations de retraite»:

1. Les sommes reçues par un ancien employé du fait de la cessation d'emploi, ou par suite de celle-ci, sont habituellement incluses à titre de revenu tiré de cet emploi en vertu du paragraphe 5(1) seul ou associé à l'alinéa 6(3)(b) (voir le IT-196R), ou à titre d'allocation de retraite en vertu du sous-alinéa 56(1)a)(ii). Une exception qui se présente fréquemment est celle du paiement qui constitue des dommages pour rupture de contrat de travail par l'ancien employeur. [Je souligne.]

Clearly then, at the end of the 1970s, it had been settled and accepted by all, including the Minister of Revenue, that damages received by an employee, from his ex-employer, as a result of the latter's cancellation of the employment contract, did not constitute income from office or employment taxable under s. 5(1) or a retiring allowance taxable under s. 56(1)(a)(ii) of the Act.

This, without doubt, constitutes the mischief Parliament intended to remedy in 1979 when it amended the Act and introduced the concept of "termination payments". Termination payments were rendered taxable through s. 56(1)(a)(viii) and were defined in s. 248(1) in the following manner:

248. (1) . . .

"termination payment", for a taxation year, means an amount equal to the lesser of

(a) the aggregate of all amounts each of which is an amount received in the year in respect of a termination of an office or employment, whether or not received pursuant to an order or judgment of a competent tribunal, other than

(i) an amount required by any provision of this Act (other than subparagraph 56(1)(a)(viii)) to be included in computing the income of a taxpayer for a year,

(ii) an amount in respect of which an election has been made under subsection 40(1) of the *Income Tax Application Rules, 1971*, and

(iii) an amount received in the year as a consequence of the death of an employee, and

(b) the amount by which 50% of the aggregate of all amounts each of which is the amount that may reasonably be considered to be the employee's salary, wages and other remuneration from an office or employment for the 12 months preceding the date that is the earlier of

(i) the date on which the office or employment was terminated, and

(ii) the date on which an agreement, if any, in respect of the termination was entered into

Il est donc clair qu'à la fin des années 70 il était établi et reconnu par tous, y compris le ministre du Revenu, que les dommages-intérêts versés à un employé par son ancien employeur, à la suite de l'annulation du contrat de travail par ce dernier, ne constituaient pas un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi imposable en vertu du par. 5(1), ni une allocation de retraite imposable en vertu du sous-al. 56(1)(a)(ii) de la Loi.

Il s'agit sans doute de la lacune que le législateur a voulu combler en 1979 lorsqu'il a modifié la Loi et introduit la notion de «paiements de cessation d'une charge ou d'un emploi». Les paiements de cessation d'une charge ou d'un emploi sont devenus imposables en vertu du sous-al. 56(1)(a)(viii) et ont été définis au par. 248(1) de la façon suivante:

248. (1) . . .

«paiement de cessation d'une charge ou d'un emploi» pour une année d'imposition désigne la somme égale à la moins élevée des sommes suivantes:

a) le total de tous les montants dont chacun représente un montant reçu dans l'année à l'égard de la cessation d'une charge ou d'un emploi, qu'il soit reçu ou non conformément à une ordonnance ou à un jugement d'un tribunal compétent, à l'exception

(i) d'un montant qui doit être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année conformément à toute disposition de la présente loi (autre que le sous-alinéa 56(1)(a)(viii)),

(ii) d'un montant à l'égard duquel un choix a été fait en vertu du paragraphe 40(1) des *Règles de 1971 concernant l'application de l'impôt sur le revenu*, et

(iii) d'un montant reçu dans l'année par suite du décès d'un employé, ou

b) l'excédent de 50% du total de tous les montants dont chacun représente le montant qui peut raisonnablement être considéré comme étant le traitement, salaire ou une autre rémunération de l'employé tiré d'une charge ou d'un emploi et reçu pour les 12 mois qui précèdent la première des dates suivantes:

(i) la date à laquelle la charge ou l'emploi a cessé, ou

(ii) la date à laquelle une entente, si entente il y a, a été conclue à l'égard de la cessation

exceeds the amount determined under paragraph (a) for each previous year in respect of that termination

sur le montant déterminé conformément à l'alinéa a) reçu au cours de chaque année antérieure à l'égard de cette cessation,

whether the recipient is the officer or employee whose office or employment was terminated or a dependant, relation or legal representative of the officer or employee;

que le bénéficiaire soit le cadre ou l'employé dont la charge ou l'emploi a cessé ou une personne à charge, un parent ou un représentant légal du cadre ou de l'employé;

In Interpretation Bulletin IT-365R, dated March 9, 1981, the Department of National Revenue stated its position on termination payments and emphasized that the portion of a payment exceeding the amount to be considered a "termination payment" under s. 248(1) was considered to be a non-taxable benefit. This is consistent with the fact that before this amendment, amounts such as those received by Mr. Schwartz were not taxable under the Act.

Dans le bulletin d'interprétation IT-365R daté du 9 mars 1981, le ministère du Revenu national énonce sa position concernant les paiements de cessation d'une charge ou d'un emploi et insiste sur le fait que la partie du paiement qui excède le montant considéré comme un «paiement de cessation d'une charge ou d'un emploi», au sens du par. 248(1), est assimilée à un avantage non imposable. Cela est compatible avec le fait qu'avant cette modification une somme comme celle reçue par M. Schwartz n'était pas imposable en vertu de la Loi.

28

Parliament again addressed the issue in 1983 by making termination payments of this kind taxable as retiring allowances. To that end, s. 56(1)(a)(viii) and the definition of "termination payment" found in s. 248(1) were repealed, and the definition of "retiring allowance" was amended in a form that is substantially the same as the definition applicable to this appeal. The purpose of this second series of amendments was to somehow broaden the scope of the Act with respect to such payments, which became fully taxable, as opposed to the partial taxability of termination payments.

Le législateur est intervenu de nouveau en 1983 en rendant les paiements de cessation d'une charge ou d'un emploi imposables à titre d'allocation de retraite. C'est pourquoi le sous-al. 56(1)(a)(viii) et la définition de «paiement de cessation d'une charge ou d'un emploi» au par. 248(1) ont été abrogés, et la définition d'«allocation de retraite» a été modifiée pour correspondre essentiellement à celle qui s'applique au présent pourvoi. Cette deuxième série de modifications visait en quelque sorte à élargir la portée de la Loi relativement à ce genre de paiement qui est devenu imposable en totalité, par opposition à l'assujettissement partiel à l'impôt du paiement de cessation d'une charge ou d'un emploi.

29

As will become evident throughout these reasons, this historical perspective must be steadily kept in mind in considering the proper scope and the applicability to the case at bar of the provisions relied upon by the Minister in assessing the compensation received by Mr. Schwartz. I, therefore, turn to the specific grounds relied upon by the Crown before our Court.

Comme le révéleront les présents motifs, il faut constamment garder à l'esprit cette perspective historique en examinant la portée et l'applicabilité en l'espèce des dispositions invoquées par le Ministre à l'appui de la cotisation établie à l'égard de l'indemnité touchée par M. Schwartz. J'aborde donc maintenant les moyens précis que l'État fait valoir devant notre Cour.

B. The Taxability of the Compensation Received by Mr. Schwartz

As I noted at the outset, the Minister argued that the amount of compensation relating to lost salary and stock options (\$342,000) constitutes income from a source taxable under the general provision of s. 3(a) of the Act, such source being the contract of employment. I pause here to mention that what the Crown argued before us differs somewhat from the approach adopted by the Federal Court of Appeal. Mahoney J.A. found that \$342,000 of the \$360,000 was income from employment since it had been received by Mr. Schwartz to compensate for loss of moneys that, if duly received, would have constituted income from employment taxable under s. 5(1). Before us, the Crown did not argue that this amount constitutes income from employment. It first submitted that the application of the *surrogatum* principle, developed in the *London & Thames* case, *supra*, leads to the conclusion that \$342,000 of the \$360,000 received by Mr. Schwartz must be characterized as income from a source, since it compensates Mr. Schwartz for loss of moneys that, if received, would have constituted income from a source. The Minister then identifies that source as being the employment contract, a source other than the five enumerated in s. 3(a) and the "other sources" provided for in Subdivision d of Division B of Part I of the Act. The difference lies in the Minister's argument relating to the specific source of the damages received by the appellant.

(1) Income from a Source: Taxability under Section 3(a) of the Act

In order to deal with the substance of the Crown's main argument, it is necessary to analyze the correctness of the premise on which it is based. This requires us to deal with the Federal Court of Appeal's decision to reconsider Rip J.T.C.C.'s finding regarding the apportionment that was made by the parties of the compensation received by Mr. Schwartz.

B. L'assujettissement à l'impôt de l'indemnité touchée par M. Schwartz

Comme je l'ai signalé au départ, le Ministre a prétendu que le montant de l'indemnité relative à la perte du salaire et des options d'achat d'actions (342 000 \$) constitue un revenu tiré d'une source imposable en vertu de la disposition générale de l'al. 3a) de la Loi, cette source étant le contrat de travail. Je fais remarquer, incidemment, que l'argument de l'État devant notre Cour diffère quelque peu de la démarche adoptée par la Cour d'appel fédérale. Le juge Mahoney a conclu qu'une partie de la somme de 360 000 \$, à savoir 342 000 \$, constituait un revenu tiré d'un emploi puisqu'elle avait été versée à M. Schwartz pour l'indemniser de la perte de sommes qui, s'il les avait dûment touchées, auraient constitué un revenu d'emploi imposable en vertu du par. 5(1). L'État n'a pas soutenu devant nous que cette somme constitue un revenu d'emploi. Il a d'abord fait valoir que l'application du principe de la substitution, établi dans l'affaire *London & Thames*, précitée, amène à conclure qu'une partie de la somme de 360 000 \$ touchée par M. Schwartz, soit 342 000 \$, doit être qualifiée de revenu tiré d'une source puisqu'elle sert à l'indemniser de la perte de sommes qui, s'il les avaient touchées, auraient constitué un revenu tiré d'une source. Le Ministre affirme ensuite que cette source est le contrat de travail, une source qui ne figure pas parmi les cinq énumérées à l'al. 3a) et qui ne fait pas partie des «autres sources» visées à la sous-section d de la section B de la partie I de la Loi. La différence réside dans l'argument du Ministre concernant la source précise des dommages-intérêts reçus par l'appellant.

(1) Revenu tiré d'une source: assujettissement à l'impôt en vertu de l'al. 3a) de la Loi

Pour statuer sur le fond de l'argument principal de l'État, il est nécessaire d'analyser la justesse de la prémisse sur laquelle il repose. Cela nous oblige à examiner le bien-fondé de la décision de la Cour d'appel fédérale de revoir la conclusion du juge Rip concernant la répartition, par les parties, du montant de l'indemnité versée à M. Schwartz.

(a) *The Finding of Fact*

32

It has long been settled that appellate courts must treat a trial judge's findings of fact with great deference. The rule is principally based on the assumption that the trier of fact is in a privileged position to assess the credibility of witnesses' testimony at trial. Lord Shaw thus explained the underlying principles of the rule in *Clarke v. Edinburgh and District Tramways Co.*, [1919] S.C. (H.L.) 35, at pp. 36-37:

When a Judge hears and sees witnesses and makes a conclusion or inference with regard to what is the weight on balance of their evidence, that judgment is entitled to great respect, and that quite irrespective of whether the Judge makes any observation with regard to credibility or not. I can of course quite understand a Court of appeal that says that it will not interfere in a case in which the Judge has announced as part of his judgment that he believes one set of witnesses, having seen them and heard them, and does not believe another. But that is not the ordinary case of a cause in a Court of justice. In Courts of justice in the ordinary case things are much more evenly divided; witnesses without any conscious bias towards a conclusion may have in their demeanour, in their manner, in their hesitation, in the nuance of their expressions, in even the turns of the eyelid, left an impression upon the man who saw and heard them which can never be reproduced in the printed page.

See also, *inter alia*, *Dorval v. Bouvier*, [1968] S.C.R. 288, at p. 293; *Beaudoin-Daigneault v. Richard*, [1984] 1 S.C.R. 2, at pp. 8-9; *Laurentide Motels Ltd. v. Beauport (City)*, [1989] 1 S.C.R. 705, at p. 794; *Lapointe v. Hôpital Le Gardeur*, [1992] 1 S.C.R. 351, at p. 358; and my comments in *Hodgkinson v. Simms*, [1994] 3 S.C.R. 377, at p. 426. Others have also pointed out additional judicial policy concerns to justify the rule. Unlimited intervention by appellate courts would greatly increase the number and the length of appeals generally. Substantial resources are allocated to trial courts to go through the process of assessing facts. The autonomy and integrity of the trial process must be preserved by exercising deference towards the trial courts' findings of fact; see R. D. Gibbens,

a) *La conclusion de fait*

Il est établi depuis longtemps que les cours d'appel doivent faire preuve d'une grande retenue à l'égard des conclusions de fait d'un juge de première instance. La règle se justifie principalement par la situation avantageuse dont bénéficie le juge des faits pour ce qui est d'évaluer la crédibilité des témoignages entendus au procès. Lord Shaw explique ainsi les principes qui sous-tendent la règle, dans *Clarke c. Edinburgh and District Tramways Co.*, [1919] S.C. (H.L.) 35, aux pp. 36 et 37:

[TRADUCTION] Lorsqu'un juge entend et voit les témoins et qu'il tire une conclusion ou fait une déduction basée sur la force probante qu'il attribue à ces témoignages, ce jugement doit être traité avec le plus grand respect, même si le juge n'a fait aucune observation à l'égard de la crédibilité. Naturellement, je comprends très bien une cour d'appel qui décide de ne pas intervenir dans le cas où le juge dit dans ses motifs qu'il croit certains témoins plutôt que d'autres, après les avoir vus et entendus. Mais ce n'est pas ce qui se produit ordinairement. Ordinairement, devant une cour de justice, les choses sont partagées beaucoup plus également; des témoins sans parti pris conscient peuvent, par leur attitude, leur tenue, leur hésitation, la nuance de leurs expressions, voire par leurs cillements, avoir fait sur celui qui les a vus et entendus une impression ne pouvant être rendue sur papier.

Voir aussi, notamment, *Dorval c. Bouvier*, [1968] R.C.S. 288, à la p. 293; *Beaudoin-Daigneault c. Richard*, [1984] 1 R.C.S. 2, aux pp. 8 et 9; *Laurentide Motels Ltd. c. Beauport (Ville)*, [1989] 1 R.C.S. 705, à la p. 794; *Lapointe c. Hôpital Le Gardeur*, [1992] 1 R.C.S. 351, à la p. 358, et mes observations dans *Hodgkinson c. Simms*, [1994] 3 R.C.S. 377, à la p. 426. D'autres préoccupations liées à la politique judiciaire ont par ailleurs été invoquées pour justifier la règle. Une intervention illimitée des cours d'appel ferait augmenter considérablement le nombre et la durée des appels en général. D'importantes ressources sont mises à la disposition des tribunaux de première instance pour qu'ils puissent évaluer les faits. Il faut préserver l'autonomie et l'intégrité du procès en faisant

“Appellate Review of Findings of Fact” (1992), 13 *Adv. Q.* 445, at pp. 445-48; *Fletcher v. Manitoba Public Insurance Co.*, [1990] 3 S.C.R. 191, at p. 204. This explains why the rule applies not only when the credibility of witnesses is at issue, although in such a case it may be more strictly applied, but also to all conclusions of fact made by the trial judge; see *Hodgkinson*, at p. 425.

The courts have thus adopted a general rule concerning situations where an appellate court will be justified in intervening in a trial judge’s findings of fact and substituting its own assessment of the evidence presented at trial. The generally accepted formulation of the applicable standard is as stated by Ritchie J. in *The Ship “Kathy K”*, *supra*, where, after reviewing the relevant authorities, he wrote, at p. 808:

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

This Court has also held, in *Beaudoin-Daigneault*, *supra*, at pp. 8-9, that an appellate court will be justified in disturbing the trial judge’s findings of fact only if a specific and identifiable error made by the trial judge convinces it that the conclusion of fact reached is unreasonable, and not one that constitutes a mere divergence of opinion as to the assessment of the balance of probabilities. Further, it was held that a second appellate court should only intervene in a first appellate court’s decision to overturn findings of fact made at trial if it is

preuve de retenue à l’égard des conclusions de fait des tribunaux de première instance; voir R. D. Gibbens, «Appellate Review of Findings of Fact» (1992), 13 *Adv. Q.* 445, aux pp. 445 à 448; *Fletcher c. Société d’assurance publique du Manitoba*, [1990] 3 R.C.S. 191, à la p. 204. Cela explique pourquoi la règle s’applique non seulement lorsque la crédibilité des témoins est en cause, quoiqu’elle puisse alors s’appliquer plus strictement, mais également à toutes les conclusions de fait tirées par le juge de première instance; voir *Hodgkinson*, à la p. 425.

Les tribunaux ont donc adopté une règle générale applicable aux cas où une cour d’appel est fondée à modifier les conclusions de fait d’un juge de première instance et d’y substituer sa propre appréciation de la preuve offerte au procès. C’est au juge Ritchie, dans l’arrêt *Le navire «Kathy K»*, précité, que l’on doit la formulation généralement acceptée de la norme applicable à cet égard. Après avoir examiné la jurisprudence pertinente, il écrit ceci, à la p. 808:

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

Dans l’arrêt *Beaudoin-Daigneault*, précité, aux pp. 8 et 9, notre Cour a également statué qu’une cour d’appel n’est fondée à modifier les conclusions de fait du juge de première instance que si elle est convaincue, en raison d’une erreur précise et discernable de la part de ce dernier, que la conclusion de fait tirée est déraisonnable et qu’il ne s’agit pas simplement d’une divergence d’opinions quant à l’appréciation de la prépondérance des probabilités. De plus, notre Cour a conclu qu’une seconde cour d’appel ne devrait modifier la décision de la première cour d’appel d’écarter les conclusions de fait tirées en première instance que si elle est con-

convinced that the first appellate court's intervention was not justified.

vaincue que l'intervention de la première cour d'appel n'était pas justifiée.

34

What thus constitutes an error justifying an appellate court's intervention in the findings of fact made at trial? In the present case, the respondent successfully argued before the Federal Court of Appeal that the trial judge had clearly omitted to consider documentary evidence that contradicted the appellant's testimony regarding the allocation made by the parties of the damages. It is now accepted that a clear omission of evidence by the trier of fact is the kind of error that can and will justify a reconsideration of the evidence by an appellate court. In *Chartier v. Attorney General of Quebec*, [1979] 2 S.C.R. 474, the appellant sued the Province of Quebec after being unjustly convicted of causing the death of another person during a fist fight. The Quebec Superior Court and the Court of Appeal both dismissed Chartier's claim. The trial judge, whose findings were endorsed by the Court of Appeal, mentioned only the depositions of the provincial police officers and disregarded evidence relating to the baldness of the true assailant which had been observed by four eyewitnesses and which had not been taken into account by the Quebec Police Force in preparing a composite sketch. Pigeon J., for the majority, found that a reconsideration of the trial judge's findings of fact in that case was justified. He stated, at p. 493:

The question now is on what basis could the trial judge dismiss the claim when faced with these facts that are practically all established by undisputed documents. Counsel for the Attorney General relies on our rule against interference with concurrent findings. But this rule admits of certain exceptions, particularly where the courts below have misapprehended or overlooked material evidence. Here it must be noted that, out of all the evidence, the trial judge mentioned only the depositions of the provincial police officers. He did not say a word of the baldness of the true assailant, which was observed by four eyewitnesses, and which the Quebec Police

Qu'est-ce qui constitue alors une erreur justifiant la modification, par une cour d'appel, des conclusions de fait tirées en première instance? En l'espèce, l'intimée a fait valoir avec succès devant la Cour d'appel fédérale que le juge de première instance avait manifestement omis de tenir compte d'une preuve documentaire qui contredisait le témoignage de l'appellant concernant la répartition des dommages-intérêts par les parties. Il est maintenant reconnu que l'omission manifeste du juge des faits de prendre en considération un élément de preuve constitue le genre d'erreur qui peut justifier et justifiera le réexamen de la preuve par une cour d'appel. Dans l'affaire *Chartier c. Procureur général du Québec*, [1979] 2 R.C.S. 474, l'appellant poursuivait la province de Québec après avoir été injustement reconnu coupable d'avoir causé la mort d'autrui lors d'un échange de coups de poing. La Cour supérieure du Québec et la Cour d'appel ont toutes deux débouté M. Chartier. Le juge du procès, dont les conclusions ont été entérinées par la Cour d'appel, n'a fait mention que des dépositions des agents de la Sûreté du Québec et n'a pas tenu compte de la preuve relative à la calvitie du véritable agresseur que quatre témoins oculaires avaient remarquée, ce dont n'avait pas non plus tenu compte la Sûreté du Québec en préparant un portrait robot. Le juge Pigeon a conclu, au nom de la Cour à la majorité, que, dans ce cas, le réexamen des conclusions de fait du juge de première instance était justifié. Voici ce qu'il affirme à la p. 493:

Il faut maintenant se demander comment devant ces faits qui sont pratiquement tous établis par des documents incontestés, le juge du procès a pu conclure au rejet de la poursuite. L'avocat du Procureur général n'a pas manqué d'invoquer notre règle de ne pas intervenir à l'encontre de conclusions concordantes des tribunaux d'instance inférieure. Mais cette règle admet certaines exceptions, notamment dans le cas où les premiers juges se sont mépris sur une preuve importante ou l'ont méconnue. Ici il faut bien constater que, de toute la preuve, le juge du procès n'a retenu que les affirmations des agents de la Sûreté. De la calvitie du véritable agres-

Force did not take into account in preparing the composite sketch.

An appellate court will be justified in interfering with the trial judge's findings of fact if certain relevant evidence was not considered. This means that the appellate court will be justified in conducting its own assessment of the balance of probabilities, taking into consideration the omitted elements. It does not necessarily mean, however, that the appellate court will come to a different conclusion from that arrived at by the trial judge. It could be that a reconsideration of the evidence, taking into consideration the omitted evidence, calls for a different conclusion on a given factual situation. It could also be that the omitted evidence, even when considered, would not have led to a different conclusion, in view of the weight to be given it. In that sense, the appellate court must, in order to disturb the trial judge's findings of fact, come to the conclusion that the evidence in question and the error made by the trial judge in disregarding it were overriding and determinative in the assessment of the balance of probabilities with respect to that factual issue.

This Court has also developed principles to guide a second appellate court's role regarding findings of fact made by the trial judge that have been overturned by a first appellate court. In *Beaudoin-Daigneault*, *supra*, Lamer J., as he then was, referred to this Court's decision in *Demers v. Montreal Steam Laundry Co.* (1897), 27 S.C.R. 537, at pp. 538-39, where Taschereau J. stated what was subsequently held to be the governing principle on the power of a second appellate court to reconsider a first appellate court's decision to disturb a finding of fact made by the trial judge:

For it is settled law upon which we have often acted here, that where a judgment upon facts has been rendered by a court of first instance, and a first court of appeal has reversed that judgment, a second court of appeal should interfere with the judgment on the first

seur observée par quatre témoins oculaires et dont la Sûreté n'a pas tenu compte dans la confection du portrait robot, il ne dit pas un mot.

Une cour d'appel peut modifier les conclusions de fait du juge de première instance lorsque certains éléments de preuve pertinents n'ont pas été pris en considération. Ainsi, la cour d'appel peut procéder à sa propre appréciation de la prépondérance des probabilités en tenant compte des éléments non considérés en première instance. Toutefois, cela ne signifie pas nécessairement que la cour d'appel arrivera à une conclusion différente de celle tirée par le juge de première instance. Il se pourrait que le réexamen de la preuve, compte tenu des éléments non considérés précédemment, entraîne une conclusion différente relativement à une situation de fait donnée. Il se pourrait également que les éléments non considérés, même lorsqu'ils sont pris en considération, ne mènent pas à une conclusion différente en raison de la force probante qui doit leur être accordée. C'est dans ce sens que, pour pouvoir modifier les conclusions de fait du juge de première instance, la cour d'appel doit conclure que la preuve en cause et l'erreur commise par le juge de première instance en n'en tenant pas compte étaient dominantes et déterminantes dans l'appréciation de la prépondérance des probabilités relativement à cette question de fait.

Notre Cour a également établi des principes afin de guider la seconde cour d'appel relativement aux conclusions de fait du juge de première instance qui sont écartées par la première cour d'appel. Dans l'arrêt *Beaudoin-Daigneault*, précité, le juge Lamer, maintenant Juge en chef, a cité l'arrêt de notre Cour *Demers c. Montreal Steam Laundry Co.* (1897), 27 R.C.S. 537, aux pp. 538 et 539, dans lequel le juge Taschereau a énoncé ce qui allait devenir par la suite le principe directeur quant au pouvoir d'une seconde cour d'appel de revoir la décision de la première cour d'appel de modifier une conclusion de fait du juge de première instance:

[TRADUCTION] Car c'est un principe juridique établi sur lequel nous nous sommes souvent fondés en cette Cour que lorsqu'une cour de première instance a rendu jugement sur des faits et qu'une cour d'appel a infirmé ce jugement, la seconde cour d'appel ne devrait modifier le

appeal, only if clearly satisfied that it is erroneous; [Emphasis added.]

Seventy years later, Fauteux J., in *Dorval*, *supra*, at p. 294, shed some light on the scope and meaning of Taschereau J.'s reasons in *Demers*. Commenting on the above cited excerpt, he wrote:

[TRANSLATION] That is the rule followed in this Court and applied again recently in *Pelletier v. Shykofsky*, [1957] S.C.R. 635. Thus, in order to intervene in this case, it would be necessary to be clearly satisfied that the judgment of the Court of Appeal is erroneous, either with respect to the reason for its intervention or with respect to its assessment of the evidence in the record. [Emphasis added.]

(See also *Beaudoin-Daigneault*, at p. 8.) Clearly, if the ground upon which a first appellate court relies to justify disturbance — being a question of law — is, in the eyes of a second appellate court, ill-founded, the trial judge's decision will be restored by the second appellate court. If a second appellate court agrees with the first appellate court on the ground upon which the latter intervened, must it show some kind of deference towards the first appellate court's assessment of the balance of probabilities or can it only substitute its own assessment of the evidence?

In my view, nothing justifies a second appellate court in showing that kind of deference to the assessment of the balance of probabilities made by the first appellate court. If the second appellate court agrees that the trial judge made some kind of error that justifies intervention, it should be free to reconsider the evidence and substitute its own findings of fact for that of the first court of appeal's if disagreement occurs. The first appellate court is not in a more advantageous or privileged position than the second court of appeal in assessing the evidence. It does not see or hear the witnesses testifying, nor benefit from the general insight that comes from participating at the trial. Moreover, judicial policy concerns referred to earlier regarding a trial court's role would obviously not justify deference towards the assessment made by an appellate court. There is therefore no reason

jugement rendu dans le premier appel que si elle est absolument convaincue que ce jugement est erroné; [Je souligne.]

Soixante-dix ans plus tard, dans l'arrêt *Dorval*, précité, à la p. 294, le juge Fauteux a précisé la portée et le sens des motifs du juge Taschereau dans l'affaire *Demers*. Formulant des observations sur l'extrait précité, il dit:

C'est là la règle suivie en cette Cour et récemment encore appliquée dans *Pelletier v. Shykofsky*, [1957] R.C.S. 635. Ainsi donc, pour intervenir dans cette cause, il faudrait être clairement satisfait que le jugement de la Cour d'appel est erroné, soit quant à la raison motivant son intervention ou quant à son appréciation de la preuve au dossier. [Je souligne.]

(Voir également *Beaudoin-Daigneault*, à la p. 8.) De toute évidence, lorsque le motif invoqué par la première cour d'appel pour justifier la modification — ce qui constitue une question de droit — n'est pas fondé selon la seconde cour d'appel, cette dernière rétablit la décision du juge de première instance. Lorsque la seconde cour d'appel est d'accord avec le motif pour lequel la première cour d'appel est intervenue, doit-elle faire preuve d'une certaine retenue envers l'appréciation de la prépondérance des probabilités qu'a faite la première cour d'appel ou peut-elle seulement substituer sa propre appréciation de la preuve?

À mon avis, rien ne justifie que la seconde cour d'appel fasse preuve de retenue à l'égard de l'appréciation de la prépondérance des probabilités par la première cour d'appel. Lorsqu'elle convient que le juge de première instance a commis une erreur qui justifie une intervention, la seconde cour d'appel devrait pouvoir réexaminer la preuve et substituer ses propres conclusions de fait à celles de la première cour d'appel en cas de désaccord. La première cour d'appel n'est pas dans une situation plus avantageuse que la seconde cour d'appel pour apprécier la preuve. Elle ne voit ni n'entend les témoins s'exécuter et elle ne bénéficie pas de la vue d'ensemble que confère la participation au procès. En outre, il est évident que les préoccupations liées à la politique judiciaire qui ont été mentionnées précédemment au sujet du rôle d'un tribunal de première instance ne justifieraient pas que

to impose any duty of deference on a second court of appeal in those specific circumstances.

With that in mind, I now move on to a consideration of the factual issue. The essence of the Crown's argument, before the Federal Court of Appeal and this Court, is that Rip J.T.C.C. erred because in assessing the evidence on the question of apportionment, he failed to consider evidence which contradicted Mr. Schwartz's testimonial evidence. Rip J.T.C.C. found that the amount received by Mr. Schwartz in compensation was mostly for mental distress suffered as a result of the termination of the contract and that no specific allocation had been agreed upon by the parties. In the Federal Court of Appeal's opinion, that contradictory evidence consisted in the June letters, in which the parties' solicitors made offers to settle the litigation and calculated the proposed amounts by reference to lost salary and stock options.

To find that Rip J.T.C.C. erred in overlooking contradictory evidence on the allocation made by the parties of the settlement amount, one must obviously first be convinced that the June letters in fact do constitute evidence as to the allocation made by the parties of the settlement amount and that such evidence is in contradiction of Mr. Schwartz's testimonial evidence. I do not think that is the case.

The June letters certainly do constitute evidence that is relevant to this litigation. They establish that in arriving at the final settlement amount of \$400,000, both Dynacare and Mr. Schwartz considered losses of salary and stock options, thereby supporting the appellant's testimony on this point. In that sense, the June letters are evidence of the fact that the amount of \$360,000 is composed, at least in part, of amounts paid to Mr. Schwartz in compensation for losses of salary and stock options. But can they be considered evidence as to what portion of the \$360,000 was allocated to such losses?

l'on fasse preuve de retenue envers l'appréciation de la preuve par une cour d'appel. Il n'y a donc aucune raison d'obliger une seconde cour d'appel à faire preuve de retenue dans ces circonstances précises.

Compte tenu de cela, je passe maintenant à l'examen de la question de fait. Essentiellement, l'argument de l'État, en Cour d'appel fédérale et devant notre Cour, veut que le juge Rip ait commis une erreur du fait qu'en appréciant la preuve relative à la répartition il n'a pas tenu compte d'éléments de preuve qui contredisaient le témoignage de M. Schwartz. Le juge Rip a conclu que la somme touchée par M. Schwartz visait principalement à l'indemniser de la souffrance morale résultant de la résiliation du contrat, et que les parties n'avaient convenu d'aucune répartition particulière. Selon la Cour d'appel fédérale, les éléments de preuve contradictoires étaient les lettres de juin dans lesquelles les avocats des parties proposaient de régler le litige et calculaient les sommes offertes en fonction de la perte du salaire et des options d'achat d'actions.

Pour conclure que le juge Rip a commis une erreur en ne tenant pas compte des éléments de preuve contradictoires relatifs à la répartition du montant du règlement par les parties, il est évident qu'il faut d'abord être convaincu que les lettres de juin constituent effectivement une preuve de cette répartition et que cette preuve contredit le témoignage de M. Schwartz. Je ne crois pas que ce soit le cas en l'espèce.

Les lettres en question constituent sûrement une preuve pertinente aux fins du présent litige. Elles établissent que, pour arriver au montant final du règlement, soit 400 000 \$, Dynacare et M. Schwartz ont tous les deux tenu compte de la perte du salaire et des options d'achat d'actions, ce qui corrobore le témoignage de l'appelant à cet égard. En ce sens, les lettres de juin établissent que la somme de 360 000 \$ se compose, du moins en partie, des sommes versées à M. Schwartz pour l'indemniser de la perte du salaire et des options d'achat d'actions. Mais peut-on considérer qu'elles établissent quelle partie de la somme de 360 000 \$ a été attribuée à cette perte?

38

39

40

41

A global analysis of the evidence on the issue convinces me that this is not the case. There is no evidence that the \$267,000 offered by Dynacare for the stock options was accepted by the appellant. Nor is there any evidence that the \$75,000 claimed by the appellant for lost salary was agreed upon by Dynacare. The letters were written in June, while the final release was signed by the parties at the end of August. In cross-examination, Mr. Schwartz gave the following testimony as to how the parties arrived at the final settlement amount:

Q. And at that time, in [the October 6, 1988] letter, you were offered \$75,000?

A. That is correct.

Q. You didn't agree with that sum of money?

A. That is correct.

Q. You thought you were entitled to more?

A. That is correct.

Q. And you felt that the income that you'd lost as a result of Dynacare's breaking this contract was greater than \$75,000?

. . . .

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

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

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

A. That's correct.

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

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

L'analyse globale de la preuve relative à cette question me convainc que ce n'est pas le cas. Rien ne prouve que l'appelant a accepté la somme de 267 000 \$ que Dynacare a offerte pour les options d'achat d'actions. Rien ne prouve non plus que la somme de 75 000 \$ que l'appelant a réclamée pour la perte de salaire a été acceptée par Dynacare. Les lettres ont été rédigées en juin, tandis que la quittance finale a été signée par les parties à la fin du mois d'août. En contre-interrogatoire, M. Schwartz a témoigné ainsi quant à la façon dont les parties en sont arrivées au montant final du règlement:

[TRADUCTION]

Q. Et à ce moment, dans [la lettre du 6 octobre 1988], on vous a offert la somme de 75 000 \$?

R. C'est exact.

Q. Vous n'étiez pas d'accord avec ce montant?

R. C'est exact.

Q. Vous estimiez avoir droit à davantage?

R. C'est exact.

Q. Et vous étiez d'avis que le manque à gagner imputable à la rupture du contrat par Dynacare était supérieur à 75 000 \$?

. . . .

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

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

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

R. C'est ça.

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

R. Je dirais que c'est vrai, dans le sens le plus large. Je sais que mon avocat et moi et, en fait, l'avocat de Dynacare, nous nous sommes débattus pour trouver une façon de fixer un chiffre qui pourrait se justifier logiquement, parce que beaucoup de facteurs étaient en jeu, comme je l'ai expliqué tantôt. D'après moi,

and never could and the number was, in some sense, picked from the air.

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

A. Yes.

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

A. That's all correct.

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

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

Q. The final amount you actually did settle on was \$360,000 plus costs for \$40,000?

A. That's correct.

It is difficult to see how the solicitors' letters could be seen as constituting evidence as to apportionment when Mr. Schwartz clearly testified to the contrary and Rip J.T.C.C. made no negative finding as to Mr. Schwartz's credibility. It is also noteworthy that the record at trial reveals that the Minister did not even argue that the letters constituted evidence as to apportionment contrary to Mr. Schwartz's testimony. Logically, the Minister should not have the burden of presenting, in every case where the apportionment of a general award is at issue, specific evidence amounting to an explicit expression of the concerned parties' intention with respect to that question. However, there must be some evidence, in whatever form, from which the trial judge will be able to infer, on a balance of probabilities, which part of that general award was intended to compensate for specific types of damages. I believe that the solicitors' letters, considered in the global evidentiary context of the case at bar, are insufficient to serve as a basis for such an inference.

en définitive, on n'y est jamais parvenu et on n'aurait jamais pu y parvenir et cette somme a été plus ou moins choisie arbitrairement.

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

R. Oui.

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

R. C'est bien ça.

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

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

Q. Le montant final sur lequel vous vous êtes effectivement entendus était de 360 000 \$ plus 40 000 \$ pour les frais?

R. C'est exact.

Il est difficile de voir comment on pourrait considérer les lettres des avocats comme une preuve de la répartition du montant, alors que M. Schwartz a nettement affirmé le contraire dans son témoignage et que le juge Rip n'a tiré aucune conclusion défavorable au sujet de la crédibilité de M. Schwartz. Il vaut également la peine de mentionner que, selon le dossier du tribunal de première instance, le Ministre n'a même pas fait valoir que les lettres constituaient une preuve qui contredisait le témoignage de M. Schwartz quant à la répartition. Logiquement, le Ministre ne devrait pas être tenu de présenter, dans tous les cas où le litige porte sur la répartition d'une somme globale, un élément de preuve particulier équivalant à une expression explicite de l'intention des parties concernées à cet égard. Il doit cependant y avoir une certaine preuve, quelle qu'elle soit, qui permettra au juge de première instance de déduire, selon la prépondérance des probabilités, quelle partie de la somme globale était destinée à indemniser d'un préjudice donné. Compte tenu de l'ensemble de la preuve présentée en l'espèce, je crois que les lettres des avocats sont insuffisantes pour permettre de faire une telle déduction.

42

The Federal Court of Appeal was, therefore, incorrect in inferring from the letters that the parties had agreed to allocate \$342,000 of the \$400,000 to losses of income relating to salary and stock options; consequently, it was wrong to conclude that the trial judge had failed to consider contradictory evidence. It should also be noted that the Federal Court of Appeal's conclusions as to Mr. Schwartz's credibility — as opposed to those arrived at by Rip J.T.C.C. who, needless to say, had the benefit of seeing the appellant testify — constitute in the present circumstances unjustified and inappropriate intervention by an appellate court on a matter which is at the core of a trial judge's duties. At the very most, these letters establish that the parties considered losses relating to salary and stock options in arriving at the final settlement amount of \$400,000. I, therefore, conclude that the Federal Court of Appeal erred in disturbing the trial judge's finding with respect to apportionment.

43

As mentioned earlier, the conclusion that the Federal Court of Appeal was wrong in interfering with the trial judge's finding of fact respecting apportionment disposes of the Minister's main argument. This is so because in order to find that some of the amount received by Mr. Schwartz was taxable under s. 3(a) as income from the employment contract, one must be able to identify what portion of the \$360,000 was paid to Mr. Schwartz in compensation for amounts that he would have been entitled to receive under the contract of employment. Since the Federal Court of Appeal erred in its decision relating to the trial judge's assessment of the evidence, the factual situation is that there is evidence that the amounts received by Mr. Schwartz were, in part, received to compensate for the loss of amounts to which he would have been entitled under the employment contract entered into with Dynacare and, in part, to compensate for embarrassment, anxiety and inconvenience suffered by the appellant, and that there is no evidence tending to establish what portion of the \$360,000 was allocated to which head. Thus,

La Cour d'appel fédérale a donc eu tort de déduire de ces lettres que les parties avaient convenu d'attribuer une partie de la somme de 400 000 \$, soit 342 000 \$, à la perte de revenu liée au salaire et aux options d'achat d'actions; en conséquence, elle a eu tort de conclure que le juge de première instance n'avait pas tenu compte d'éléments de preuve contradictoires. Il convient également de signaler que les conclusions de la Cour d'appel fédérale concernant la crédibilité du témoignage de M. Schwartz — qui sont opposées à celles du juge Rip qui, faut-il le rappeler, a eu l'avantage de voir l'appelant témoigner — constituent, dans les circonstances, une intervention injustifiée et inappropriée d'une cour d'appel à l'égard d'une question qui est au cœur des fonctions d'un juge de première instance. Les lettres en question établissent tout au plus que les parties ont tenu compte de la perte du salaire et des options d'achat d'actions en fixant à 400 000 \$ le montant final du règlement. Je conclus donc que la Cour d'appel fédérale a commis une erreur en modifiant la conclusion tirée par le juge de première instance au sujet de la répartition.

Comme je l'ai mentionné, la conclusion que la Cour d'appel fédérale a eu tort de modifier la conclusion de fait du juge de première instance concernant la répartition règle le sort du principal argument du Ministre. Il en est ainsi parce que, pour conclure qu'une partie de la somme touchée par M. Schwartz était imposable en application de l'al. 3a), à titre de revenu tiré du contrat de travail, il faut pouvoir déterminer quelle partie des 360 000 \$ a été versée à M. Schwartz pour l'indemniser de la perte des sommes auxquelles il aurait eu droit en vertu du contrat de travail. Comme la Cour d'appel fédérale a commis une erreur dans sa décision relative à l'appréciation de la preuve par le juge de première instance, il existe en fait une preuve que les sommes versées à M. Schwartz visaient, en partie, à l'indemniser de la perte des sommes auxquelles il aurait eu droit en vertu du contrat de travail conclu avec Dynacare et, en partie, à l'indemniser du préjudice résultant de l'embarras, de l'anxiété et du désagrément qu'il avait subis, mais il n'y a aucune preuve tendant à établir quelle partie des 360 000 \$ a été attribuée à

absent a proper determination of that factual situation, the damages received by Mr. Schwartz cannot, in whole or in part, be found to be taxable under s. 3(a) of the Act as income from the employment contract.

As I mentioned at the beginning of my analysis, however, I propose to deal with the substance of the Minister's main contention since it raises important issues that merit attention and have been fully argued by the parties. I, therefore, turn to these submissions.

(b) *The Surrogatum Principle and Unenumerated Sources*

The Crown relies on the principle developed by Diplock L.J. in *London & Thames, supra*, and argues that the portion of damages received by Mr. Schwartz relating to lost salary and stock options constitutes income from a source. In *London & Thames*, Diplock L.J. had this to say, at p. 134:

Where, pursuant to a legal right, a trader receives from another person compensation for the trader's failure to receive a sum of money which, if it had been received, would have been credited to the amount of profits (if any) arising in any year from the trade carried on by him at the time when the compensation is so received, the compensation is to be treated for income tax purposes in the same way as that sum of money would have been treated if it had been received instead of the compensation.

The Minister, quite correctly, noted that this principle was adopted and applied by the Federal Court of Appeal in *Manley, supra*. There the Minister had assessed damages received by the taxpayer in compensation for a finder's fee he was entitled to pursuant to a commercial agreement as constituting profit from a business taxable under s. 9(1) of the Act. Mahoney J.A., for the court, after citing relevant excerpts from *London & Thames*, stated, at p. 219:

un poste en particulier. Ainsi, à défaut d'une décision appropriée sur cette situation de fait, les dommages-intérêts obtenus par M. Schwartz ne peuvent, en totalité ou en partie, être tenus pour imposables en application de l'al. 3a) de la Loi, à titre de revenu tiré du contrat de travail.

Toutefois, comme je l'ai mentionné au début de mon analyse, j'entends me pencher sur le fond de l'argument principal du Ministre étant donné qu'il soulève d'importantes questions qui méritent d'être examinées et qui ont fait l'objet d'un débat complet par les parties. J'examinerai donc maintenant ces prétentions.

b) *Le principe de la substitution et les sources non énumérées*

L'État s'appuie sur le principe établi par le lord juge Diplock dans l'arrêt *London & Thames*, précité, et fait valoir que la partie des dommages-intérêts reçus par M. Schwartz relativement à la perte du salaire et des options d'achat d'actions constitue un revenu tiré d'une source. Voici ce que dit le lord juge Diplock, à la p. 134:

[TRADUCTION] Chaque fois qu'un commerçant reçoit, en vertu d'un droit, de quelqu'un d'autre, une indemnité au lieu d'une somme d'argent qui aurait été comptabilisée dans les profits réalisés au cours d'une année, dans le commerce qu'il exploitait à l'époque où il a reçu l'indemnité, il y a lieu de traiter cette indemnité pour fin d'impôt de la même manière que la somme d'argent l'aurait été si l'indemnité ne l'avait pas remplacée.

Le Ministre a fait remarquer, à juste titre, que la Cour d'appel fédérale a adopté et appliqué ce principe dans l'arrêt *Manley*, précité. Dans cette affaire, le Ministre avait décidé que les dommages-intérêts versés au contribuable pour l'indemniser du défaut de toucher les honoraires de démarcheur auxquels il avait droit aux termes d'un accord commercial constituaient un bénéfice tiré d'une entreprise imposable en vertu du par. 9(1) de la Loi. Après avoir cité des extraits pertinents de l'arrêt *London & Thames*, le juge Mahoney affirme ceci, au nom de la cour, à la p. 219:

44

45

In the present case, the respondent was a trader; he had engaged in an adventure in the nature of trade. The damages for breach of warranty of authority, which he received from Benjamin Levy pursuant to a legal right, were compensation for his failure to receive the finder's fee from the Levy family shareholders. Had the respondent received the finder's fee it would have been profit from a business required by that *Income Tax Act*, to be included in his income in the year of its receipt. The damages for breach of warranty of authority are to be treated the same way for income tax purposes.

In the present case, the Federal Court of Appeal applied this principle and found that, since part of the damages received by the appellant replaced lost salary and stock options which, if they had been paid to Mr. Schwartz, would have constituted income from employment taxable under s. 5(1), such damages had to be treated in the same manner for tax purposes, i.e., as income from office or employment taxable under s. 5(1) of the Act.

En l'espèce, l'intimé était un commerçant. Il a participé à une affaire de caractère commercial. Les dommages-intérêts pour assertion fautive de la qualité d'agent qu'il a reçus de Benjamin Levy en vertu d'un droit visaient à l'indemniser de n'avoir pas reçu des honoraires de démarcheur des actionnaires de la famille Levy. Si l'intimé avait reçu ces honoraires de démarcheur, ceux-ci auraient constitué un bénéfice tiré d'une entreprise et, aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ils auraient dû être inclus dans le revenu du contribuable dans l'année de leur réception. Les dommages-intérêts alloués pour assertion fautive de la qualité d'agent doivent être traités de la même façon pour les fins de l'impôt sur le revenu.

En l'espèce, la Cour d'appel fédérale a appliqué ce principe et conclu que, puisqu'une partie des dommages-intérêts versés à l'appellant remplaçait le salaire et les options d'achat d'actions perdus qui, si M. Schwartz en avait bénéficié, auraient constitué un revenu d'emploi imposable aux termes du par. 5(1), ces dommages-intérêts devaient être considérés de la même manière aux fins de l'impôt, c.-à-d. comme un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi imposable en vertu du par. 5(1) de la Loi.

The solution arrived at by the Federal Court of Appeal is in contradiction with the findings in the *Atkins* case, *supra*, where the same court held that such damages could not be characterized as income from office or employment under s. 5(1). The correctness of the conclusion arrived at in *Atkins* was reaffirmed in 1984 by the Federal Court of Appeal in *Pollock*, *supra*, despite the doubts expressed in an *obiter dictum* by Pigeon J. in *Jack Cewe Ltd. v. Jorgenson*, [1980] 1 S.C.R. 812, at pp. 815-16.

La solution retenue par la Cour d'appel fédérale est incompatible avec les conclusions de l'arrêt *Atkins*, précité, où cette même cour a statué que de tels dommages-intérêts ne pouvaient être qualifiés de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi au sens du par. 5(1). La justesse de la conclusion tirée dans l'affaire *Atkins* a été confirmée en 1984 par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Pollock*, précité, malgré les doutes que le juge Pigeon avait exprimés dans une opinion incidente, dans l'arrêt *Jack Cewe Ltd. c. Jorgenson*, [1980] 1 R.C.S. 812, aux pp. 815 et 816.

However, the correctness of *Atkins* is not at issue before us since the Minister, as I have explained, is not arguing that the amounts are taxable as income from employment, but submits, rather, that they are income from an unenumerated source taxable under the general provision of s. 3(a) of the Act. Pigeon J., in *Jack Cewe*, had pointed out that the Federal Court of Appeal, in *Atkins*, had not considered whether such amounts

Cependant, notre Cour n'est pas appelée à se prononcer sur la justesse de l'arrêt *Atkins* puisque, comme je l'ai expliqué, le Ministre ne prétend pas que les sommes sont imposables à titre de revenu d'emploi, mais plutôt qu'il s'agit d'un revenu provenant d'une source non énumérée imposable en vertu de la disposition générale de l'al. 3a) de la Loi. Dans l'arrêt *Jack Cewe*, le juge Pigeon avait fait remarquer que, dans *Atkins*, la Cour d'appel

were alternatively taxable under the general provision of s. 3(a):

This Court might well disagree with the conclusion reached by the Federal Court of Appeal in *Atkins*. In this respect, I will note that in that case consideration appears to have been given only to the question whether the damages for wrongful dismissal were income "from an office or employment" within the meaning of ss. 5 and 25 of the *Income Tax Act* (R.S.C. 1952). No consideration appears to have been given to the broader question whether they might not be income from an unspecified source under the general provision of s. 3.

I pause here again to reaffirm what was implied by Pigeon J. in *Jack Cewe*, that s. 3(a) does contemplate the possibility that income arising from sources other than those enumerated in s. 3(a) and Subdivision d of Division B of Part I of the Act may nonetheless be taxable. Parliament has stated very clearly in that section that the five sources identified in s. 3(a) do not constitute an exhaustive enumeration. This is evident from the emphasized words in the paragraph, which I here reproduce:

3. . . .

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

Mr. Schwartz argues that the sources of income other than those contemplated in s. 3(a) are the "other sources" referred to in Subdivision d of Division B of Part I of the Act and relies on this statement by E. C. Harris, *Canadian Income Taxation* (4th ed. 1986), at p. 99:

While the Act recognizes that there may be other sources of income than [those specifically provided for in s. 3(a)], the case law under the former Act suggests that the only other sources of income and loss that are

fédérale ne s'était pas demandée si, subsidiairement, les sommes en cause étaient imposables en vertu de la disposition générale de l'al. 3a):

Cette Cour pourrait bien être en désaccord avec la conclusion de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Atkins*. À cet égard, je tiens à souligner que dans ce dernier arrêt seule semble avoir été étudiée la question de savoir si les dommages-intérêts accordés pour renvoi injustifié constituaient un revenu tiré «d'une charge ou d'un emploi» au sens des art. 5 et 25 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (S.R.C. 1952). La question plus large de savoir s'ils peuvent être considérés comme un revenu en provenance non spécifiée au sens de la disposition générale de l'art. 3 n'a pas été examinée. [Je souligne.]

Je me permets à nouveau d'ouvrir une parenthèse pour confirmer ce qui ressort implicitement des propos tenus par le juge Pigeon dans l'arrêt *Jack Cewe*, c'est-à-dire que l'al. 3a) prévoit effectivement la possibilité que les revenus tirés d'une autre source que celles énumérées à l'al. 3a) et à la sous-section d de la section B de la partie I de la Loi soient néanmoins imposables. Le législateur affirme très clairement, dans cette disposition, que les cinq sources énumérées à l'al. 3a) ne représentent pas une liste exhaustive. C'est ce qui ressort de la partie soulignée du texte de cette disposition, que je reproduis ici:

3. . . .

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

Monsieur Schwartz prétend que les sources de revenu autres que celles envisagées à l'al. 3a) correspondent aux «autres sources» mentionnées à la sous-section d de la section B de la partie I de la Loi, et il se fonde sur l'énoncé suivant d'E. C. Harris dans *Canadian Income Taxation* (4^e éd. 1986), à la p. 99:

[TRADUCTION] Même si la Loi reconnaît qu'il peut exister d'autres sources de revenu que [celles expressément prévues à l'al. 3a)], il ressort de la jurisprudence issue de l'application de l'ancienne loi que les seules autres

likely to be recognized are those that are specifically recognized in the Act.

However, this conclusion disregards the fact that Parliament, in the introductory part of s. 56(1) of the Act, made clear that the enumeration that followed was not to be interpreted as restricting the generality of s. 3:

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

49

Mr. Schwartz also submitted that, for policy reasons, an interpretation to the contrary would defeat the purpose and fundamental structure of the Act. However, as noted by Krishna, similarly valid policy concerns can be invoked to support an interpretation to the contrary. In his textbook *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, *supra*, at pp. 129-30, he writes:

The better view is that the named sources (office, employment, business, and property) are not exhaustive and income can arise from any other unnamed source. Hence, income from any source inside or outside Canada should be taxable under paragraph 3(a) of the Act. This is justifiable both on the basis of the language of the statute and on policy grounds. To the extent that the income tax is based on the ability to pay, all accretions to wealth of an income nature are a measure of that ability and should be taxable regardless of source. [Emphasis added.]

50

In any event, policy concerns such as those raised by the appellant should not and cannot be relied on in disregard of Parliament's clearly expressed intention. In s. 3(a), when Parliament used the words "without restricting the generality of the foregoing", great care was taken to emphasize that the first step in calculating a "taxpayer's income for the year" was to determine the total of all amounts constituting income inside or outside Canada and that the enumeration that followed merely identified examples of such sources. The phrasing adopted by Parliament, in s. 3(a) and in the introductory part of s. 56(1) is probably the strongest that could have been used to express the

sources de revenu et de perte qui sont susceptibles d'être reconnues sont celles que la Loi reconnaît expressément.

Cette conclusion ne tient toutefois pas compte du fait que le législateur, dans la partie introductive du par. 56(1) de la Loi, précise que l'énumération qui suit ne doit pas être interprétée comme restreignant la portée générale de l'art. 3:

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition . . . [Je souligne.]

Monsieur Schwartz a également soutenu que, pour des raisons de principe, une interprétation contraire irait à l'encontre de l'objet et de l'économie fondamentale de la Loi. Toutefois, comme le souligne Krishna, des considérations de principe tout aussi valables peuvent être invoquées à l'appui d'une interprétation opposée. Dans son ouvrage intitulé *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, *op. cit.*, aux pp. 129 et 130, il écrit ceci:

[TRADUCTION] Il vaut mieux considérer que les sources énumérées (charge, emploi, entreprise et bien) ne sont pas exhaustives et que le revenu peut provenir d'une autre source non énumérée. Partant, le revenu tiré d'une autre source située à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada devrait être imposable en vertu de l'alinéa 3a) de la Loi. Cela peut se justifier tant par le libellé de la loi que par des motifs de politique générale. Dans la mesure où l'impôt sur le revenu est fondé sur la capacité de payer, tout accroissement de la richesse qui participe d'un revenu permet d'évaluer cette capacité et devrait être imposable quelle qu'en soit la source. [Je souligne.]

Quoi qu'il en soit, les considérations de politique générale, comme celles que soulève l'appellant, ne sauraient justifier que l'on fasse fi de l'intention clairement exprimée par le législateur. En employant les mots «sans restreindre la portée générale de ce qui précède» à l'al. 3a), le législateur a bien pris soin d'insister sur le fait que la première étape du calcul du «revenu du contribuable pour l'année» consistait à calculer le total des sommes qui constituent un revenu dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada et que l'énumération qui suivait donnait tout simplement des exemples de telles sources. Les termes choisis par le législateur à l'al. 3a) et dans la partie

idea that income from all sources, enumerated or not, expressly provided for in Subdivision d or not, was taxable under the Act.

This interpretation is also consistent with the approach adopted by this Court in the few other cases where this question was at issue. In *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] S.C.R. 850, the taxpayer had received a \$250,000 payment by a third party in return for which he was to resign from his employment and start working for another company. The payment did not constitute income from employment, since it had not been paid by the taxpayer's employer, but was assessed as constituting "income from a source" under the general provision of s. 3 of the Act. This assessment was upheld by the Exchequer Court of Canada (57 D.T.C. 1270). The relevant provisions found in s. 3 of the Act were, at that time, similar to those found in s. 3(a) in today's version of the Act:

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

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

Dumoulin J., after concluding that the impugned payment was in the nature of income, held that it was taxable. He stated, at p. 1277:

For reasons somewhat differing from those propounded by respondent, I agree that the sum of \$250,000 constitutes income.

Audette J. in re *Morrison v. Minister of National Revenue*, (1917-27) C.T.C. 343 at p. 350 (1 DTC 113 at p. 116), spoke thus:

Now the controlling and paramount enactment of sec. 3 defining the income is "the annual net profit or gain or gratuity." Having said so much the statute proceeding by way of illustration, but not by way of limiting the foregoing words, mentions seven different classes of subjects which cannot be taken as

introductive du par. 56(1) sont probablement les plus explicites qui pouvaient être utilisés pour traduire l'idée que le revenu provenant de toute source, énumérée ou non, expressément visée ou non à la sous-section d, était imposable en vertu de la Loi.

Cette interprétation est également compatible avec le point de vue adopté par notre Cour dans les quelques autres affaires qui portent sur la question. Dans *Curran c. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.S. 850, le contribuable avait reçu d'un tiers la somme de 250 000 \$, en échange de quoi il devait quitter son emploi et commencer à travailler pour une autre entreprise. Cette somme ne constituait pas un revenu d'emploi étant donné qu'elle n'avait pas été versée par l'employeur du contribuable, mais elle a été considérée comme un «revenu tiré d'une source» au sens de la disposition générale de l'art. 3 de la Loi. La cotisation a été confirmée par la Cour de l'Échiquier du Canada (57 D.T.C. 1270). Les dispositions pertinentes de l'art. 3 de la Loi étaient alors semblables à celles que l'on trouve actuellement à l'al. 3a):

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année de toutes provenances [. . .] et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend le revenu pour l'année provenant

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

Après avoir conclu que la somme en cause participait d'un revenu, le juge Dumoulin a statué qu'elle était imposable. Voici ce qu'il dit, à la p. 1277:

[TRADUCTION] Pour des raisons quelque peu différentes de celles exposées par l'intimé, je conviens que la somme de 250 000 \$ constitue un revenu.

Dans la décision *Morrison c. Minister of National Revenue*, (1917-27) C.T.C. 343, à la p. 350 (1 DTC 113, à la p. 116), le juge Audette s'exprime comme suit:

Désormais, l'élément déterminant et prépondérant de l'art. 3, qui définit le revenu, est «la gratification ou le profit ou gain annuel net». La Loi, qui, on l'a dit tant de fois, procède par voie d'exemple, et non en restreignant la portée des mots qui précèdent, mentionne sept catégories différentes de sujets qui ne peu-

exhaustive since it provides, by what has been called the omnibus clause, a very material addition reading "and also the annual profit or gain from any other sources." The words "and also" and "other sources" make the above illustration absolutely refractory to any possibility of applying the doctrine of *ejusdem generis* set up at the hearing. The balance of the paragraph is added only *ex majori cautela* . . . The net is thrown with all conceivable wideness to include all *bona fide* profits or gain made by the subject.

Despite a lapse of years, this interpretation of section 3 is still true of the amended text as it read in 1951.

In very wide terms, section 3 renders taxable "income for the year from *all sources* and without restricting the generality of the foregoing . . ."

Therefore, this controversial payment meets, I believe, the statutory meaning of income for the year from a source other than those particularized by subsections (a), (b) and (c) and was properly assessed as such. [Emphasis in original.]

This decision was later confirmed by this Court. More recently, in *Canada v. Fries*, [1989] 3 F.C. 362, the Federal Court of Appeal expressly recognized that income from unenumerated sources was taxable under the general provision of s. 3(a) of the Act. In that case, the taxpayer was contesting the Minister's assessment, including in his yearly income strike pay he had received from his union. The court dismissed the taxpayer's claim and found that the amounts were taxable as constituting income from a source within the purview of s. 3(a) of the Act. Our Court, however, while implicitly holding that income from unenumerated sources was in fact taxable under the general provision of s. 3(a) of the Act, reversed this decision on the basis that the payments were not in the nature of "income . . . from a source" within the meaning of s. 3(a); see *Canada v. Fries*, [1990] 2 S.C.R. 1322.

In the case at bar, I do not think the Minister's argument should be accepted. In order to deter-

vent être considérées comme exhaustives, étant donné qu'elle prévoit, au moyen de ce qu'on appelle une clause omnibus, un ajout très important, soit «et aussi les profits ou gains annuels dérivés de toute autre source». Les termes «et aussi» et «autre source» font en sorte que l'exemple qui précède rend absolument impossible l'application de la règle *ejusdem generis* avancée à l'audience. Le reste du paragraphe n'est ajouté que pour plus de précautions (. . .) Le filet est tendu le plus largement possible afin d'englober tous les profits ou gains véritables réalisés par la personne en cause.

Malgré l'écoulement du temps, cette interprétation de l'article 3 demeure valable à l'égard du texte modifié de 1951.

De manière très générale, l'article 3 a pour effet d'assujettir à l'impôt le «revenu pour l'année de *toutes provenances* et, sans restreindre la généralité de ce qui précède . . .»

En conséquence, ce paiement controversé constitue, selon moi, un revenu pour l'année provenant d'une autre source que celles prévues aux alinéas a), b) et c) de la définition et il a fait l'objet d'une cotisation appropriée à ce titre. [En italique dans l'original.]

Notre Cour a par la suite confirmé cette décision. Plus récemment, dans *Canada c. Fries*, [1989] 3 C.F. 362, la Cour d'appel fédérale a expressément reconnu que le revenu provenant de sources non énumérées était imposable en vertu de la disposition générale de l'al. 3a) de la Loi. Dans cette affaire, le contribuable s'opposait à la cotisation établie par le Ministre, qui avait pour effet d'inclure dans son revenu annuel l'indemnité de grève qui lui avait été versée par son syndicat. La cour a débouté le contribuable et conclu que les sommes étaient imposables à titre de revenu tiré d'une source au sens de l'al. 3a) de la Loi. Cependant, même si elle a conclu implicitement que le revenu provenant d'une source non énumérée était effectivement imposable en vertu de la disposition générale de l'al. 3a) de la Loi, notre Cour a infirmé cette décision pour le motif que les paiements en cause ne constituaient pas un «revenu [tiré d'une] source» au sens de l'al. 3a); voir *Canada c. Fries*, [1990] 2 R.C.S. 1322.

Je ne crois pas que l'on devrait faire droit à l'argument du Ministre en l'espèce. Pour déterminer

mine if a specific amount is taxable under the general provision of s. 3(a) of the Act, various considerations should be taken into account. Without providing a list of such considerations or attempting to suggest an approach to taxation under the general provision of s. 3(a) in an exhaustive way, I note that one must obviously go back to the concept of income and consider the whole scheme of the Act in order to properly analyze the issue in a given case. In the present case, accepting the argument made by the Crown would amount to giving precedence to a general provision over the detailed provisions enacted by Parliament to deal with payments such as that received by Mr. Schwartz pursuant to the settlement.

As indicated earlier, Parliament adopted a specific solution to a specific problem that resulted from a number of rulings by the courts respecting the taxability of payments similar to the one received by the appellant. Under these rulings, damages paid with respect to wrongful dismissal were not taxable as income from office or employment under s. 5(1); nor were they taxable as constituting retiring allowances. The Crown had at that point many options. The Minister could have argued that such damages were taxable as income from a source under the general provision in s. 3(a) of the Act. It could also have sought an amendment to the Act making such payments expressly taxable as income from office or employment. But neither of these courses was taken. Instead, the Act was amended twice so that such amounts could be taxable under s. 56 as income from "another" source. First, it was provided that termination payments were taxable. Then, the Act was amended to make such a payment taxable as constituting a retiring allowance. It is thus pursuant to these provisions that taxability should be assessed. To do otherwise would defeat Parliament's intention by

si une somme particulière est imposable en vertu de la disposition générale de l'al. 3a) de la Loi, il y a lieu de tenir compte de divers facteurs. Sans dresser une liste exhaustive de ces facteurs ni proposer une façon globale d'aborder l'imposition en vertu de la disposition générale de l'al. 3a), je signale qu'il faut évidemment revenir à la notion de revenu et prendre en considération l'économie générale de la Loi pour bien analyser la question en litige dans une affaire donnée. En l'espèce, faire droit à l'argument de l'État reviendrait à accorder la préséance à une disposition générale par rapport aux dispositions détaillées adoptées par le législateur pour régir les paiements semblables à celui touché par M. Schwartz dans le cadre du règlement.

Comme je l'ai mentionné précédemment, le législateur a apporté une solution particulière à un problème particulier qui découlait d'un certain nombre de décisions judiciaires concernant l'assujettissement à l'impôt de versements semblables à celui touché par l'appelant. Selon ces décisions, les dommages-intérêts versés par suite d'un congédiement injustifié n'étaient imposables ni à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi au sens du par. 5(1), ni à titre d'allocation de retraite. Plusieurs choix s'offraient alors à l'État. Le Ministre aurait pu faire valoir que ces dommages-intérêts étaient imposables à titre de revenu tiré d'une source en application de la disposition générale de l'al. 3a) de la Loi. Il aurait pu également demander que la Loi soit modifiée de façon à rendre ces sommes expressément imposables à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi. Cependant, aucune de ces solutions n'a été retenue. La Loi a plutôt été modifiée à deux reprises de sorte que de tels versements devenaient imposables en application de l'art. 56 à titre de revenu tiré d'une «autre» source. Il a tout d'abord été prévu que les paiements de cessation d'une charge ou d'un emploi étaient imposables. La Loi a ensuite été modifiée de manière à rendre ces versements imposables à titre d'allocation de retraite. C'est donc en fonction de ces dispositions qu'il convient de déterminer s'il y a assujettissement à l'impôt. Procéder autrement irait à l'encontre de l'intention du législateur du fait que l'on entérinerait une méthode d'analyse

approving an analytical approach inconsistent with basic principles of interpretation.

incompatible avec des principes d'interprétation fondamentaux.

54

This Court has always refused to interpret the Act in such a manner. For example, in *The Queen v. Savage*, [1983] 2 S.C.R. 428, the taxpayer received \$300 from her employer as a prize for achievement. Section 56(1)(n) of the Act provided that such gifts, when worth over \$500, constituted taxable income. The prize was not, therefore, caught by this provision. The Minister, however, argued that the amount also fell within the purview of s. 6(1)(a) of the Act as a general benefit, and as such was taxable as income from an office or employment. Dickson J., as he then was, rejected this argument. At page 446, he stated:

If a prize under \$500 would still be taxable under ss. 5 and 6, it would have to follow on the Crown's argument that a prize under \$500 would equally be taxable under s. 3. That cannot be right. That would mean that a prize over \$500 would be taxable under s. 56(1)(n) and a prize up to \$500 would be taxable under s. 3. The \$500 exclusion in s. 56(1)(n) would never have any effect. It seems clear that the first \$500 of income received during the year falling within the terms of s. 56(1)(n) is exempt from tax. Any amount in excess of \$500 falls under s. 56(1)(n) and is taxable accordingly. If that is not the effect, what purpose is served by the subsection?

The situation here is analogous. To find that the damages received by Mr. Schwartz are taxable under the general provision of s. 3(a) of the Act would disregard the fact that Parliament has chosen to deal with the taxability of such payments in the provisions of the Act relating to retiring allowances. It is thus to those provisions that I will turn in assessing taxability.

(2) Retiring Allowance: Taxability under Section 56(1)(a)(ii)

55

Before this Court, the Crown argued, alternatively, that the damages received by Mr. Schwartz were taxable under s. 56(1)(a)(ii) of the Act as

Notre Cour a toujours refusé d'interpréter la Loi de cette manière. Par exemple, dans *La Reine c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428, la contribuable avait reçu de son employeur la somme de 300 \$ à titre de récompense couronnant une œuvre remarquable. L'alinéa 56(1)n) de la Loi prévoyait qu'une telle récompense constituait un revenu imposable si son montant excédait 500 \$. La somme versée n'était donc pas visée par cette disposition. Le Ministre a toutefois prétendu que la somme constituait également un avantage général relevant de l'al. 6(1)a) de la Loi et était donc imposable à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi. Le juge Dickson, plus tard Juge en chef, a rejeté cet argument. Il dit ceci, à la p. 446:

Si une récompense inférieure à 500 \$ était malgré tout imposable en vertu des art. 5 et 6, il s'ensuivrait nécessairement, selon l'argument du substitut du procureur général, qu'elle serait également imposable en vertu de l'art. 3. Cela ne peut être exact. Si c'était le cas, une récompense supérieure à 500 \$ serait imposable en vertu de l'al. 56(1)n) tandis qu'une récompense de 500 \$ ou moins le serait en vertu de l'art. 3. L'exclusion de 500 \$ prévue à l'al. 56(1)n) ne s'appliquerait alors jamais. Il semble évident que les premiers 500 \$ de revenu touchés pendant l'année visée par l'al. 56(1)n) ne sont pas imposables. Tout montant en sus de 500 \$ relève de l'al. 56(1)n) et est donc imposable. Si ce n'est pas là l'effet de cette disposition, alors à quoi sert-elle?

La situation en l'espèce est analogue. Conclure que les dommages-intérêts versés à M. Schwartz sont imposables en vertu de la disposition générale de l'al. 3a) de la Loi ne tiendrait pas compte du fait que le législateur a choisi de traiter de l'assujettissement de tels versements à l'impôt dans les dispositions de la Loi relatives aux allocations de retraite. C'est donc à ces dispositions que je vais faire appel pour me prononcer sur l'assujettissement à l'impôt.

(2) Allocation de retraite: assujettissement à l'impôt en vertu du sous-al. 56(1)a)(ii)

Devant notre Cour, l'État a prétendu subsidiairement que les dommages-intérêts touchés par M. Schwartz étaient imposables en vertu du sous-al.

constituting a retiring allowance. Both courts below refused to find these amounts could be so characterized, although the Crown abandoned this argument before the Federal Court of Appeal. At issue is whether the damages agreed to were received by Mr. Schwartz "in respect of a loss of an office or employment" within the meaning of para. (b) of the definition of "retiring allowance" found in s. 248(1) of the Act. Section 248(1) also defines the words "employment" and "employee".

In the recent case of *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, my colleague Gonthier J. clarified the proper rules governing the interpretation of tax legislation. After explaining the underlying principles of the traditional rule providing for a strict construction of fiscal statutes, he analyzed the evolution that had occurred on the issue during the past decade. As he explained, at pp. 15-16, this evolution was the logical consequence of the recognition of the social and economic purposes of such legislation. In light of this Court's decisions in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, *The Queen v. Golden*, [1986] 1 S.C.R. 209, *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46, *The Queen v. Imperial General Properties Ltd.*, [1985] 2 S.C.R. 288, and *Bronfman Trust v. The Queen*, [1987] 1 S.C.R. 32, Gonthier J. held, at p. 17:

[T]here is no longer any doubt that the interpretation of tax legislation should be subject to the ordinary rules of construction. At page 87 of his text *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), Driedger fittingly summarizes the basic principles: "... the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament". [Emphasis added.]

(See also *McClurg v. Canada*, [1990] 3 S.C.R. 1020; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, at pp. 744-51; *Thibaudeau v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 627; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312, at p. 326.)

56(1)a)(ii) de la Loi, à titre d'allocation de retraite. Les deux tribunaux d'instance inférieure ont refusé de conclure à la possibilité de qualifier ainsi ces sommes, bien que l'État ait abandonné cet argument devant la Cour d'appel fédérale. Il s'agit donc de déterminer si les dommages-intérêts convenus ont été versés à M. Schwartz «à l'égard de la perte [...] d'une charge ou d'un emploi» au sens de l'al. b) de la définition d'«allocation de retraite» qui figure au par. 248(1) de la Loi, lequel paragraphe définit également les termes «emploi» et «employé».

Dans l'arrêt récent *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, mon collègue le juge Gonthier apporte des éclaircissements quant aux règles qui doivent régir l'interprétation des lois fiscales. Après avoir expliqué les principes qui sous-tendent la règle traditionnelle voulant que les lois fiscales soient interprétées strictement, il a analysé l'évolution qui avait eu lieu à cet égard au cours de la dernière décennie. Comme il l'a indiqué aux pp. 15 et 16, cette évolution était la conséquence logique de la reconnaissance des objectifs sociaux et économiques de ces lois. À la lumière des arrêts de notre Cour *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, *La Reine c. Golden*, [1986] 1 R.C.S. 209, *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46, *La Reine c. Imperial General Properties Ltd.*, [1985] 2 R.C.S. 288, et *Bronfman Trust c. La Reine*, [1987] 1 R.C.S. 32, le juge Gonthier conclut, à la p. 17:

Il ne fait plus de doute [...] que l'interprétation des lois fiscales devrait être soumise aux règles ordinaires d'interprétation. Driedger, à la p. 87 de son volume *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), en résume adéquatement les principes fondamentaux: [TRADUCTION] «... il faut interpréter les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur». [Je souligne.]

(Voir également *McClurg c. Canada*, [1990] 3 R.C.S. 1020; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, aux pp. 744 à 751; *Thibaudeau c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 627; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312, à la p. 326.)

57

The essence of the Minister's argument is that "employment" as understood in s. 248(1) of the Act commences the moment the contract of employment is entered into by the parties, regardless of whether or not the employee has the obligation to provide services from that point. Therefore Mr. Schwartz, by losing the benefit of the contract of employment entered into with Dynacare, lost "employment", and the damages received fall within the purview of s. 56(1)(a)(ii) of the Act. I do not think the Minister's position is correct in law, in light of the definitions given by Parliament to the word "employment" and of the ordinary meaning of the words chosen by Parliament to define this term. The Minister's position is also inconsistent with the way Parliament has used the term "employment" in at least one other provision of the Act, while also being untenable when one considers the context in which the 1983 amendment was made.

58

The key element in the words chosen by Parliament to deal with this situation is the definition of "employment" which is the "position of an individual in the service of some other person" (emphasis added). The statutory requirement that one must be "in the service" of another person to be characterized as an "employee" excludes, in my opinion, any notion of prospective employment when the phrase is given its ordinary meaning. An employee is "in the service" of his or her employer from the moment he or she becomes under obligation to provide services under the terms of the contract. At the basis of every situation of employment is a contract of employment; however, employment does not necessarily begin from the moment the contract is entered into. Before having any obligation to provide services, one cannot be considered to be "in the service" of his or her employer or, more accurately, his or her future employer. Consequently, there cannot be any loss of a position that has yet to be held, under the definition of "retiring allowance" found in s. 248(1). I cannot see how, in the present case, Mr. Schwartz could be "in the service" of Dynacare from the moment the contract of employment was entered into in the spring of 1988 and how he could have "lost" employment when the contract was unilaterally

L'argument du Ministre veut essentiellement que l'«emploi», au sens du par. 248(1) de la Loi, commence au moment où le contrat de travail est conclu par les parties, indépendamment de la question de savoir si l'employé a dès lors l'obligation de fournir des services. Par conséquent, en perdant l'avantage du contrat de travail conclu avec Dynacare, M. Schwartz a perdu un «emploi», et les dommages-intérêts touchés sont visés par le sous-al. 56(1)a)(ii) de la Loi. Je ne crois pas que le point de vue du Ministre soit juste sur le plan du droit, compte tenu de la façon dont le législateur a défini le terme «emploi» et du sens ordinaire des mots qu'il a choisis pour le définir. Le point de vue du Ministre est également incompatible avec l'utilisation que le législateur a faite du mot «emploi» dans au moins une autre disposition de la Loi, tout en étant aussi insoutenable lorsque l'on tient compte du contexte dans lequel la modification de 1983 a été apportée.

L'élément clé des termes choisis par le législateur pour régler cette situation est la définition d'«emploi», selon laquelle ce terme désigne le «poste qu'occupe un particulier, au service d'une autre personne» (je souligne). Le fait que, pour qu'une personne soit considérée comme un «employé», la Loi exige qu'elle soit «au service» d'une autre personne exclut à mon avis toute notion d'emploi éventuel lorsqu'on donne à l'expression son sens ordinaire. Un employé est «au service» de son employeur à partir du moment où il est tenu de fournir des services aux termes du contrat. Tout emploi est issu d'un contrat de travail, mais ne débute pas nécessairement au moment de la conclusion de celui-ci. Nul ne peut, avant d'avoir l'obligation de fournir des services, être considéré comme étant «au service» de son employeur ou, plus exactement, de son futur employeur. Par conséquent, il ne saurait y avoir de perte d'un poste qui n'est pas encore occupé, au sens de la définition d'«allocation de retraite» qui figure au par. 248(1). Je ne puis voir comment, en l'occurrence, M. Schwartz pouvait être «au service» de Dynacare dès la conclusion du contrat de travail au printemps de 1988, ni comment il aurait pu «perdre» son emploi lorsque ce contrat a été unilatéralement annulé par Dynacare. Les deux

ally cancelled by Dynacare. Both parties had agreed that Mr. Schwartz would start working upon completion of his assignment with the Government of Ontario. They both had agreed that the contract that had been entered into was a contract for future employment. Mr. Schwartz was not in any way — and had never been — obliged to provide any services to Dynacare at that moment; he was not “in the service” of Dynacare.

Therefore, when one considers the ordinary meaning to be given to the definition of “employment” in the Act, a distinction must be made between the start of the contractual relationship agreed upon by the employer and the employee and the moment, according to the terms of the contract, at which the employee is bound to start providing services to the employer. It is noteworthy that the Crown does not seriously contest the interpretation to be given under the ordinary meaning of the words Parliament chose to use. During oral argument, counsel admitted that an ordinary person would find that Mr. Schwartz was not an employee of Dynacare when the contract was cancelled.

The Minister’s position is also inconsistent with Parliament’s use of the word “employment” in s. 80.4(1) of the Act. Section 80.4 is included in Subdivision f of Division B of Part I of the Act, “Rules Relating to Computation of Income”. It provides the method for determining how an amount in respect of interest-free or low-bearing-interest loans will be characterized as a benefit taxable as income from office or employment under s. 6(9) of the Act, or again, in the case of corporations, as income from a business or property under s. 12(1)(w) of the Act. For the sake of convenience, I repeat the relevant provision, while underlining the crucial passages:

80.4 (1) Where a person or partnership received a loan or otherwise incurred a debt by virtue of the office or employment or intended office or employment of an individual, or by virtue of the services performed or to be performed by a corporation carrying on a personal services business (within the meaning assigned by paragraph 125(7)(d)), the individual or corporation, as the

parties avaient convenu que M. Schwartz entrerait en fonction à la fin de son affectation auprès du gouvernement de l’Ontario. Elles avaient également convenu que le contrat conclu portait sur un emploi futur. Monsieur Schwartz n’était aucunement — et n’avait jamais été — tenu de fournir des services à Dynacare à ce moment; il n’était pas «au service» de Dynacare.

Par conséquent, si l’on tient compte du sens ordinaire qu’il faut donner à la définition d’«emploi» dans la Loi, une distinction doit être établie entre le début du lien contractuel dont conviennent l’employeur et l’employé et le moment où, selon les dispositions du contrat, l’employé est tenu de commencer à fournir des services à l’employeur. Il vaut la peine de souligner que l’État ne conteste pas véritablement l’interprétation qu’il faut donner en vertu du sens ordinaire des mots que le législateur a choisi d’utiliser. Pendant sa plaidoirie, son avocat a reconnu qu’une personne ordinaire conclurait que M. Schwartz n’était pas un employé de Dynacare au moment de l’annulation du contrat.

Le point de vue du Ministre est également incompatible avec l’utilisation que le législateur a faite du mot «emploi» au par. 80.4(1) de la Loi. L’article 80.4 fait partie de la sous-section f de la section B de la partie I de la Loi intitulée «Règles relatives au calcul du revenu». Il prévoit la façon dont un montant relatif à un prêt sans intérêt ou à faible taux d’intérêt pourra être qualifié d’avantage imposable à titre de revenu tiré d’une charge ou d’un emploi au sens du par. 6(9) de la Loi ou, dans le cas d’une corporation, à titre de revenu tiré d’une entreprise ou d’un bien au sens de l’al. 12(1)(w) de la Loi. Voici d’ailleurs le libellé de la disposition pertinente, les passages déterminants étant soulignés:

80.4 (1) Lorsqu’une personne ou une société reçoit un prêt ou contracte par ailleurs une dette en raison de la charge ou de l’emploi, actuel ou projeté, d’un particulier ou en raison des services fournis ou à fournir par une corporation qui exploite une entreprise de prestation de services personnels (au sens de l’alinéa 125(7)d)), le particulier ou la corporation, selon le cas, est réputé

case may be, shall be deemed to have received a benefit in a taxation year equal to that amount, if any, by which the aggregate of

A parallel can be drawn between the concept of "intended employment" of an individual and services "to be performed" by a corporation carrying on a personal services business, in light of the fact that "employment" refers to the situation of an individual being "in the service" of a person. Clearly, in both cases, the intention of Parliament was to include within the scope of s. 80.4(1) such loans made by virtue of a legal relationship involving the provision of services, by an individual or by a corporation, regardless of whether or not the loans were made before the borrower became under obligation to provide any services. The distinction made by Parliament is an implicit recognition that the term "employment" does not, in itself, have such a broad meaning.

avoir reçu, dans une année d'imposition, un avantage égal à l'excédent, si excédent il y a, du total: . . .

Un parallèle peut être établi entre la notion d'«emploi projeté» d'un particulier et les services «à fournir» par une corporation qui exploite une entreprise de prestation de services personnels, compte tenu du fait que le terme «emploi» désigne la situation d'un particulier qui est «au service» d'une autre personne. De toute évidence, dans les deux cas, le législateur a voulu que le par. 80.4(1) vise le prêt contracté dans le cadre d'un rapport juridique comportant la prestation de services, par un particulier ou une corporation, indépendamment de la question de savoir si les prêts ont été contractés ou non avant que l'emprunteur ne soit tenu de fournir quelque service que ce soit. En établissant cette distinction, le législateur reconnaît implicitement que le terme «emploi» n'a pas en soi un sens aussi large.

61

It is a well-established principle of interpretation that words used by Parliament are deemed to have the same meaning throughout the same statute; see, for recent applications of the principle by this Court, *R. v. Zeolkowski*, [1989] 1 S.C.R. 1378, and *Thomson v. Canada (Deputy Minister of Agriculture)*, [1992] 1 S.C.R. 385. This, as all principles of interpretation, is not a rule, but a presumption that must give way when circumstances demonstrate that such was not the intention pursued by Parliament. However, in the present circumstances, I see no reason to depart from that principle since, to the contrary, it confirms and is consistent with the ordinary meaning of the words "employment" and "retiring allowance" chosen by Parliament.

Selon un principe d'interprétation bien établi, les termes employés par le législateur sont réputés avoir le même sens dans chacune des dispositions d'une même loi; pour des applications récentes de ce principe par notre Cour, voir *R. c. Zeolkowski*, [1989] 1 R.C.S. 1378, et *Thomson c. Canada (Sous-ministre de l'Agriculture)*, [1992] 1 R.C.S. 385. Comme pour tout principe d'interprétation, il ne s'agit pas d'une règle, mais d'une présomption qui doit céder le pas lorsqu'il ressort des circonstances que telle n'était pas l'intention du législateur. Or, en l'espèce, je ne vois aucune raison de m'écarter de ce principe, étant donné que, tout au contraire, il confirme le sens ordinaire des mots «emploi» et «allocation de retraite» choisis par le législateur et est compatible avec lui.

62

The Minister's position is also untenable when one considers the context in which the 1983 amendment was made. The amendment made by Parliament to s. 80.4(1) of the Act was made through *An Act to amend the statute law relating to income tax (No. 2)*, S.C. 1980-81-82-83, c. 140, the same legislation by which the definition of "retiring allowance" was amended in 1983. If Parliament had wanted to include as retiring allowances payments made in respect of the can-

Le point de vue du Ministre est également insoutenable lorsque l'on tient compte du contexte dans lequel la modification de 1983 a été apportée. Le législateur a modifié le par. 80.4(1) de la Loi au moyen de la *Loi n° 2 modifiant la législation relative à l'impôt sur le revenu*, S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, soit le même texte législatif au moyen duquel la définition d'«allocation de retraite» a été modifiée en 1983. Si le législateur avait voulu que l'allocation de retraite englobe le versement effec-

cellation of an employment contract occurring before the employee had become under obligation to provide services to the employer, it would, as counsel for the appellant argued, have specifically referred to the notion of prospective or intended employment as it did in s. 80.4(1). This argument seems to me to be compelling and clearly establishes that the objective Parliament sought by amending the definition of "retiring allowance" was limited to termination of the employment relationship once the employee had come under the obligation to provide services to the employer.

The \$360,000 received by Mr. Schwartz cannot, therefore, be considered a retiring allowance. As I have explained, "loss of employment" cannot occur before Mr. Schwartz became under obligation to provide services to Dynacare because he could not, before that moment, have been "in the service" of his future employer.

V. Disposition

For all these reasons, I would allow the appeal and restore the decision of the Tax Court of Canada with costs throughout.

The reasons of Sopinka, Iacobucci and Major JJ. were delivered by

MAJOR J. — I agree with the conclusion reached by La Forest J. but, with respect, think his reasons go beyond those necessary to decide this appeal. I agree that on a plain meaning, s. 56(1)(a)(ii) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 (now R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)), does not provide for the taxation of settlements for loss of intended employment. I agree as well that there was no factual foundation on which to argue that the settlement could be taxed under s. 3(a) of the *Income Tax Act* as income from the employment contract.

I do not agree with his conclusion on the taxation of income from unenumerated sources. Since

tué relativement à l'annulation d'un contrat de travail survenue avant que l'employé n'ait été tenu de fournir des services à l'employeur, il aurait expressément fait appel, comme l'avocat de l'appelant l'a soutenu, à la notion d'emploi éventuel ou projeté comme il l'a fait au par. 80.4(1). Cet argument me semble impérieux et établit clairement que la modification apportée par le législateur à la définition d'«allocation de retraite» ne visait que la rupture du lien d'emploi qui survient une fois que l'employé devient tenu de fournir des services à l'employeur.

En conséquence, la somme de 360 000 \$ touchée par M. Schwartz ne peut être considérée comme une allocation de retraite. Comme je l'ai déjà dit, la «perte d'emploi» ne saurait se produire avant que M. Schwartz n'ait été tenu de fournir des services à Dynacare, étant donné qu'il ne pouvait, avant ce moment, être «au service» de son futur employeur.

V. Dispositif

Pour tous ces motifs, je suis d'avis d'accueillir le pourvoi et de rétablir la décision de la Cour canadienne de l'impôt, avec dépens dans toutes les cours.

Version française des motifs des juges Sopinka, Iacobucci et Major rendus par

LE JUGE MAJOR — Je suis d'accord avec la conclusion du juge La Forest, mais je crois, en toute déférence, que ses motifs vont au-delà de ce qui est nécessaire pour statuer sur le présent pourvoi. Je conviens que, suivant son sens ordinaire, le sous-al. 56(1)(a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148 (maintenant L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.)), ne prévoit pas l'imposition de l'indemnité touchée pour la perte d'un emploi projeté. Je conviens également qu'aucun fait ne permettrait en l'espèce de soutenir que l'indemnité pouvait être assujettie à l'impôt en vertu de l'al. 3a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à titre de revenu tiré d'un contrat de travail.

Je ne suis pas d'accord avec sa conclusion relative à l'assujettissement à l'impôt du revenu prove-

63

64

65

66

the appeal was properly disposed of on other grounds, I do not think it was necessary to discuss this issue. Although La Forest J. concluded that the settlement in this case could not be taxed under s. 3(a), his *obiter dicta* indicate that unenumerated sources are as a general matter taxable under s. 3(a). With respect, I disagree with my colleague on this point because I do not believe it is either necessary or desirable to decide the question. Given the conclusion reached in this case, it would seem preferable to avoid deciding whether, in theory, the Minister can tax on sources not specifically identified in the Act. I say this because a number of arguments can be and have been advanced on why this is not necessarily the case. I will briefly discuss these.

nant d'une source non énumérée. Comme le pourvoi a été dûment tranché en fonction d'autres moyens, je ne juge pas nécessaire d'examiner cette question. Même si le juge La Forest a conclu que l'indemnité en cause ne pouvait être assujettie à l'impôt en vertu de l'al. 3a), il ressort de son opinion incidente que le revenu provenant d'une source non énumérée est généralement imposable en vertu de cette disposition. En toute déférence, je ne partage pas l'avis de mon collègue sur ce point, car je crois qu'il n'est ni nécessaire ni souhaitable de trancher la question. Vu la conclusion tirée en l'espèce, il semblerait préférable de ne pas trancher la question de savoir si, théoriquement, le Ministre peut assujettir à l'impôt le revenu provenant d'une source qui n'est pas mentionnée expressément dans la Loi. Je dis cela parce qu'un certain nombre d'arguments visant à expliquer pourquoi ce n'est pas nécessairement le cas peuvent être avancés, et l'ont été. J'analyserai brièvement ces arguments.

67

Section 3(a) ostensibly permits taxation of income from any source. The argument for the Minister, which is supported by the literal wording of the section, is that "office, employment, business and property" are only examples of sources which may be taxed. My colleague quotes with approval from *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (4th ed. 1992), where Professor V. Krishna states that "all accretions to wealth of an income nature are a measure of [the] ability [to pay] and should be taxable regardless of source" (p. 130).

L'alinéa 3a) permet apparemment d'assujettir à l'impôt les revenus tirés de quelque source que ce soit. L'argument du Ministre, qui se fonde sur l'interprétation littérale de la disposition, veut que les termes «charge, emploi, entreprise et bien» ne soient que des exemples de sources pouvant donner lieu à l'assujettissement à l'impôt. Mon collègue cite en l'approuvant un extrait de l'ouvrage intitulé *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (4^e éd. 1992), où le professeur V. Krishna dit que [TRADUCTION] «tout accroissement de la richesse qui participe d'un revenu permet d'évaluer [la] capacité [de payer] et devrait être imposable quelle qu'en soit la source» (p. 130).

68

However, a literal adoption of this position would arguably constitute a dramatic departure from established tax jurisprudence. It has long been recognized that not all "accretions to wealth" are included as income. Inheritances and gifts are "accretions to wealth" but are nevertheless not taxed because they are not income from employment, property, or business. Profits from hobbies

Toutefois, on pourrait soutenir qu'adopter à la lettre ce point de vue constituerait une dérogation marquée à la jurisprudence fiscale. Il est depuis longtemps reconnu que ce ne sont pas tous les «accroissements de la richesse» qui entrent dans le calcul du revenu. Même si les héritages et les dons entraînent un «accroissement de la richesse», ils ne sont toutefois pas assujettis à l'impôt parce qu'ils ne constituent pas un revenu tiré d'un emploi, d'un bien ou d'une entreprise. Les bénéfices provenant d'un passe-temps ont pour effet d'accroître la

are accretions to wealth, but they, too, are not taxed for the same reason.

If s. 3(a) were applied literally to provide for taxation of income from any source, then again it is arguable the existing jurisprudence would be placed in jeopardy. Despite the inclusive language of ss. 3(a) and 56, many observers have pointed out that Canadian courts have always recognized that monies which do not fall within the specifically enumerated sources are not subject to tax. For example, E. C. Harris states in *Canadian Income Taxation* (4th ed. 1986), at p. 99:

While the Act recognizes that there may be other sources of income than [those specifically listed in s. 3(a)], the case law under the former Act suggests that the only other sources of income and loss that are likely to be recognized are those that are specifically recognized in the Act.

This view is reiterated in B. J. Arnold, T. Edgar and J. Li, eds., *Materials on Canadian Income Tax* (10th ed. 1993), at p. 51. After noting that the literal wording of the statute does not require that income be from a enumerated source, the authors state:

Nevertheless, Canadian courts have tended to adopt the approach of the English courts to the definition of income by restricting the scope of "source" to the traditional sources of income — employment, business, and property — rather than attempting innovatively to discover new sources of income.

To the same effect see J. A. Rendall, "Defining the Tax Base", in B. G. Hansen, V. Krishna and J. A. Rendall, eds., *Canadian Taxation* (1981), 59.

Contrary to the view of my colleague, accepting that unenumerated sources of income are taxable would seriously question a number of cases. For example, in the long line of decisions that distinguish a "business" from a "hobby", it has been consistently held that where the activity in question falls outside of the definition of "business", any profits recognized are not subject to tax under

richesse, mais eux non plus ne sont pas assujettis à l'impôt pour la même raison.

Si l'alinéa 3a) était appliqué à la lettre de manière à assujettir à l'impôt le revenu provenant de quelque source que ce soit, on pourrait alors également soutenir que la jurisprudence existante serait compromise. Malgré la formulation non limitative de l'al. 3a) et de l'art. 56, bien des observateurs ont fait remarquer que les tribunaux canadiens ont toujours reconnu que les sommes qui ne proviennent pas d'une source expressément énumérée ne sont pas assujetties à l'impôt. Par exemple, E. C. Harris dit ce qui suit dans *Canadian Income Taxation* (4^e éd. 1986), à la p. 99:

[TRADUCTION] Même si la Loi reconnaît qu'il peut exister d'autres sources de revenu que [celles expressément prévues à l'al. 3a)], il ressort de la jurisprudence issue de l'application de l'ancienne loi que les seules autres sources de revenu et de perte qui sont susceptibles d'être reconnues sont celles que la Loi reconnaît expressément.

Ce point de vue est réitéré par B. J. Arnold, T. Edgar et J. Li, dir., dans *Materials on Canadian Income Tax* (10^e éd. 1993), à la p. 51. Après avoir fait remarquer que, littéralement, la Loi n'exige pas que le revenu provienne d'une source énumérée, les auteurs affirment:

[TRADUCTION] Les tribunaux canadiens ont néanmoins eu tendance à adopter la façon dont les tribunaux anglais abordent la définition du revenu, en considérant que le mot «source» ne désigne que les sources traditionnelles de revenu — emploi, entreprise et bien —, plutôt que d'innover en tentant de découvrir de nouvelles sources de revenu.

Voir, dans le même sens, J. A. Rendall, «Defining the Tax Base», dans B. G. Hansen, V. Krishna et J. A. Rendall, dir., *Canadian Taxation* (1981), 59.

Contrairement à l'avis exprimé par mon collègue, accepter qu'une source non énumérée de revenu peut donner lieu à l'assujettissement à l'impôt remettrait sérieusement en question un certain nombre de jugements. Par exemple, dans les nombreuses décisions qui établissent une distinction entre «entreprise» et «passe-temps», on a constamment statué que, lorsque l'activité en cause n'est

s. 3. This is in accordance with the restrictive approach to s. 3(a).

pas visée par la définition d'«entreprise», les profits dont on reconnaît l'existence ne sont pas assujettis à l'impôt en vertu de l'art. 3. Cela est compatible avec l'interprétation restrictive de l'al. 3a).

71 In cases where a receipt of money has fallen outside of s. 3 and Subdivision d of Division B of Part I of the Act, the money has not been taxed. For example, in *The Queen v. Savage*, [1983] 2 S.C.R. 428, the taxpayer received \$300 as a prize for achievement. As a result, it fell outside of s. 56(1)(n), which provided for taxation of prizes over \$500. The Minister claimed that the sum was still taxable as a "benefit" under s. 6(1)(a). Dickson J., as he then was, rejected this argument, because to do otherwise would have meant that s. 56(1)(n) had no meaning. As that sum was not specifically included in the Act it was not taxable. Thus one could state that that decision is inconsistent with a literal interpretation of s. 3(a).

Dans les cas où une rentrée d'argent n'était visée ni par l'art. 3 ni par la sous-section d de la section B de la partie I de la Loi, la somme en cause n'a pas été assujettie à l'impôt. Par exemple, dans *La Reine c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428, la contribuable avait reçu la somme de 300 \$ à titre de récompense couronnant une œuvre remarquable. Cette somme n'était donc pas visée par l'al. 56(1)n qui prescrivait l'assujettissement à l'impôt des récompenses de plus de 500 \$. Le Ministre a fait valoir que la somme demeurerait imposable à titre d'«avantage» au sens de l'al. 6(1)a). Le juge Dickson, plus tard Juge en chef, a rejeté cet argument parce que le retenir aurait signifié que l'al. 56(1)n n'avait aucun sens. Comme cette somme n'était pas expressément visée par la Loi, elle n'était pas imposable. Il serait donc possible de dire que cet arrêt est incompatible avec une interprétation littérale de l'al. 3a).

72 Moreover, it could be argued that the structure of the Act supports the conclusion that sources may be taxed only if specifically recognized in the Act. If s. 3(a) includes all income from any source, then there is no reason for Subdivision d of Division B of Part I of the Act (ss. 56 to 59.1, "Other Sources of Income"). Section 56 would be left with no purpose, since all sources it lists would already be covered by the general opening words of s. 3(a). However, I acknowledge in pointing this out that s. 56 contains disclaiming words similar to those found in s. 3(a).

De plus, on pourrait faire valoir que l'économie de la Loi justifie de conclure que seules les sources expressément reconnues dans la Loi peuvent donner lieu à l'assujettissement à l'impôt. Si l'alinéa 3a) vise tous les revenus provenant de quelque source que ce soit, la sous-section d de la section B de la partie I de la Loi (art. 56 à 59.1, «Autres sources de revenu») perd alors sa raison d'être. L'article 56 serait alors sans objet, étant donné que toutes les sources qu'il énumère seraient déjà visées par le préambule général de l'al. 3a). Je reconnais toutefois que l'art. 56 renferme une disposition non limitative semblable à celle de l'al. 3a).

73 La Forest J. finds support for his position in *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] S.C.R. 850, and *Canada v. Fries*, [1990] 2 S.C.R. 1322. With respect, my reading of those cases brings me to a different conclusion. I agree that the trial judge in *Curran* held that the payment in question was taxable under the general words of s. 3. However, this Court did not approve or even mention the proposition that the payment could be

Le juge La Forest cite à l'appui de sa position les arrêts *Curran c. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.S. 850, et *Canada c. Fries*, [1990] 2 R.C.S. 1322. En toute déférence, mon interprétation de ces arrêts m'amène à une conclusion différente. Je conviens que le juge de première instance a conclu, dans *Curran*, que le paiement en cause était imposable en vertu de la disposition générale de l'art. 3. Cependant, notre Cour n'a ni approuvé

taxed under the general provision of s. 3. Instead, it was held that the payment amounted to income from employment, since it was made in exchange for personal service. Kerwin C.J. found, "the payment of \$250,000 was made for personal service only and that conclusion really disposes of the matter . . ." (p. 856). I do not agree that *Curran* is any authority for supporting taxation of unenumerated sources.

Likewise, I disagree that this Court in *Fries* implicitly held that unenumerated sources of income are taxable. This judgment allowed the appeal on the basis that strike pay did not come within the definition of "income . . . from a source" within the meaning of s. 3. If anything, this case leans against the proposition that unenumerated sources are taxable. This case follows the tradition of excluding any sources not specifically recognized in the Act.

If this Court intends to conclude that s. 3(a) should be applied literally, and permit taxation on income from any source whatsoever, it should only do so in circumstances which warrant such a decision because such a result is of fundamental importance. Moreover, as I have mentioned, so deciding can be viewed as a marked departure from previous tax jurisprudence. In 1966, the Carter Commission recommended the extension of taxation to all sources of income and all accretions to purchasing power, but its recommendations were not implemented by Parliament and it is hardly the role of the judiciary to do so.

Accordingly, it is my opinion that this Court in this case should not answer the question of whether s. 3(a) permits taxation of unenumerated sources. We should only do so when the question is properly and unavoidably before us.

ni même mentionné l'idée que le paiement pouvait être assujéti à l'impôt en vertu de la disposition générale de l'art. 3. Elle a plutôt statué que ce paiement constituait un revenu d'emploi étant donné qu'il avait été obtenu pour des services personnels. Le juge en chef Kerwin a conclu que [TRADUCTION] «la somme de 250 000 \$ [avait] été versée pour des services personnels seulement et [que] cette conclusion [réglait] vraiment la question . . . » (p. 856). Je ne partage pas l'avis que l'arrêt *Curran* permet de dire que le revenu provenant d'une source non énumérée est imposable.

Je ne suis pas d'accord non plus pour dire que notre Cour a conclu implicitement, dans l'arrêt *Fries*, que le revenu provenant d'une source non énumérée est imposable. Dans cette affaire, le pourvoi a été accueilli pour le motif qu'une indemnité de grève n'était pas visée par la définition de «revenu [tiré d'une] source» au sens de l'art. 3. Cet arrêt milite plutôt contre l'idée que le revenu provenant d'une source non énumérée est imposable. Il respecte la coutume d'exclure toute source non expressément reconnue dans la Loi.

Si notre Cour entend conclure que l'al. 3a) devrait s'appliquer à la lettre et permettre l'imposition du revenu provenant de quelque source que ce soit, elle ne devrait le faire que dans des circonstances qui justifient une telle décision en raison de l'importance fondamentale que celle-ci revêt. De plus, comme je l'ai mentionné, pareille décision est susceptible d'être perçue comme une dérogation marquée à la jurisprudence fiscale. En 1966, la commission Carter a recommandé d'assujettir à l'impôt toutes les sources de revenu et toutes les augmentations du pouvoir d'achat, mais le législateur n'a pas donné suite à ses recommandations et il n'appartient guère aux tribunaux de le faire.

En conséquence, j'estime que notre Cour ne devrait pas, en l'espèce, répondre à la question de savoir si l'al. 3a) permet d'assujettir à l'impôt le revenu provenant d'une source non énumérée. Elle ne devrait le faire que lorsqu'elle sera dûment et inévitablement saisie de la question.

74

75

76

77

I agree in all other respects with my colleague La Forest J. and would dispose of the appeal in the manner he proposes.

Appeal allowed with costs.

Solicitors for the appellant: Goodman Phillips & Vineberg, Toronto.

Solicitor for the respondent: George Thomson, Toronto.

Je souscris, à tous autres égards, aux motifs de mon collègue le juge La Forest et je suis d'avis de statuer sur le pourvoi de la manière qu'il propose.

Pourvoi accueilli avec dépens.

Procureurs de l'appelant: Goodman Phillips & Vineberg, Toronto.

Procureur de l'intimée: George Thomson, Toronto.