

T-2097-78

T-2097-78

**The Queen (Plaintiff)**

v.

**B. & J. Music Ltd. (formerly Buegeleisen and Jacobson Limited) (Defendant)**

Trial Division, Grant D.J.—Toronto, April 22 and 30, 1980.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Small business cumulative deduction account — Appeal from a decision of the Tax Review Board, directing the Minister to delete the cumulative deduction account calculation from the taxpayer's 1974 assessment — Defendant did not become a Canadian-controlled private corporation until 1974, and thus did not qualify for a small business deduction and had not computed its cumulative deduction account — The Minister confirmed the amount of tax payable in the 1974 assessment, but included a computation of the defendant's cumulative deduction account — The Tax Review Board allowed the defendant's appeal — Whether the Board had jurisdiction to entertain the appeal — Appeal allowed — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, as amended.*

Appeal from a decision of the Tax Review Board in respect of the defendant's 1974 taxation year, directing the Minister to either delete the cumulative deduction account calculation from the notice of assessment or if on consideration he considered some calculation was required as from June 24, 1974, to make such calculation and amend the assessment accordingly. On June 24, 1974 the defendant Company qualified for the first time as a Canadian-controlled private corporation. It had not previously qualified for the small business deduction and it had not computed its cumulative deduction account. The 1974 assessment did not change the tax payable but it included a calculation in respect of the cumulative deduction account. The defendant appealed the assessment to the Tax Review Board, submitting that the cumulative deduction account calculation should be deleted. The Board allowed the appeal. The issue is whether the Tax Review Board had the jurisdiction to entertain the appeal or render the decision that it did.

*Held*, the appeal is allowed. The Board had no jurisdiction to render the decision it did, because the amount of the tax payable for the year 1974 by the Company was not in issue before the Board. There is no requirement in the Act that a taxpayer's cumulative deduction account be calculated in the returns except in the case of a Canadian-controlled private corporation which in that year is seeking to avail itself of the benefits of section 125(1). The defendant was not seeking and was not entitled to any such relief in its 1974 year of taxation because it had not qualified as a Canadian-controlled private corporation throughout that year. Such calculation by the Minister did not affect in any way the amount of tax payable

**La Reine (Demanderesse)**

c.

a

**B. & J. Music Ltd. (autrefois Buegeleisen and Jacobson Limited) (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge suppléant Grant—Toronto, 22 et 30 avril 1980.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Compte des déductions cumulatives accordées aux petites entreprises — Appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt enjoignant au Ministre de radier le calcul du compte des déductions cumulatives de l'avis de cotisation du contribuable pour 1974 — La défenderesse ne devint une corporation privée dont le contrôle est canadien qu'en 1974 et donc ne remplissait pas la condition donnant droit à la déduction accordée aux petites entreprises et, par conséquent, n'avait pas calculé son compte de déductions cumulatives — Le Ministre confirma le montant d'impôt à payer pour la cotisation de 1974 mais y ajouta un calcul du compte des déductions cumulatives de la défenderesse — La Commission de révision de l'impôt a accueilli l'appel de la défenderesse — Il échet d'examiner la compétence de la Commission pour connaître de l'appel — Appel accordé — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, modifiée.*

Appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt, relative à l'année d'imposition 1974 de la défenderesse, enjoignant au Ministre de radier le calcul du compte des déductions cumulatives de l'avis de cotisation ou, si après examen il considérait qu'était requis quelque calcul depuis le 24 juin 1974, d'effectuer ce calcul et de modifier la cotisation en conséquence. Le 24 juin 1974, la compagnie défenderesse a rempli pour la première fois les conditions pour être considérée comme une corporation privée dont le contrôle est canadien. Elle ne remplissait donc pas la condition donnant droit à la déduction accordée aux petites entreprises auparavant et n'avait donc pas à effectuer le calcul relatif au compte des déductions cumulatives. La cotisation de 1974 ne modifiait pas l'impôt payable mais incluait un calcul relatif au compte des déductions cumulatives. La défenderesse a formé appel de la cotisation à la Commission de révision de l'impôt, concluant à la radiation du calcul relatif au compte des déductions cumulatives. La Commission a accueilli l'appel. Il échet d'examiner si la Commission de révision de l'impôt était compétente pour connaître de l'appel et prononcer la décision qu'elle a rendue.

*Arrêt*: l'appel est accueilli. La Commission est sortie de sa compétence en prononçant la décision rendue; en effet le montant d'impôt à payer pour l'année 1974 par la compagnie n'était pas en cause devant la Commission. La Loi n'oblige pas de calculer le compte des déductions cumulatives dans la déclaration du contribuable sauf dans le cas où une corporation privée dont le contrôle est canadien veut se prévaloir pour cette année-là de l'article 125(1). La défenderesse ne prétendait pas, ni ne pouvait, exercer aucun recours au sujet de l'année d'imposition 1974 car elle ne pouvait être considérée comme une corporation privée dont le contrôle est canadien pour l'ensemble de l'année. Ce calcul du Ministre ne modifiait aucunement

by the Company in that year. If in some future year when the defendant had become a Canadian-controlled private corporation, the amount of the Company's cumulative deduction account should become a factor in assessing the amount of income tax payable by it, it would be open to the Company at that time to have such question decided and the Minister's calculation of the Company's 1974 income tax would not in any way be a bar thereto or binding either upon the Company or the Minister. This Court has jurisdiction in this appeal to reverse the Board even though the latter had no power, jurisdiction or authority to make the order in question.

*Vineland Quarries and Crushed Stone Ltd. v. Minister of National Revenue* 70 DTC 6043, applied. *R. v. Gary Bowl Ltd.* [1974] 2 F.C. 146, applied. *Minister of National Revenue v. Gunnar Mining Ltd.* [1970] Ex.C.R. 328, applied. *Gardner v. Minister of National Revenue* 65 DTC 591, distinguished. *Hullmann v. Minister of National Revenue* 73 DTC 94, distinguished. *Gardner v. Minister of National Revenue* 67 DTC 246, referred to.

#### INCOME tax appeal.

#### COUNSEL:

*W. Lefebvre and C. G. Pearson* for plaintiff.

*S. D. Paton* for defendant.

#### SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for plaintiff.

*Rosenberg, Smith, Paton, Hyman & Matlow*, Toronto, for defendant.

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

GRANT D.J.: (1) This is an appeal by the Deputy Attorney General of Canada on behalf of Her Majesty the Queen from the decision of the Tax Review Board in respect of the defendant's 1974 taxation year dated January 19, 1978, whereby that Board allowed the defendant's appeal and directed the Minister to either delete the cumulative deduction account calculation from the notice of assessment issued for that year or if on consideration he considered some calculation was required as from June 24, 1974, to make such calculation and amend the assessment accordingly.

(2) The parties agreed upon a statement of facts which has been signed by the solicitors for both parties, and filed that it may be treated as evi-

l'impôt que la compagnie avait à payer pour l'année. Si éventuellement au cours d'une année ultérieure, la défenderesse étant devenue une corporation privée dont le contrôle est canadien, le montant du compte des déductions cumulatives devient un facteur à prendre en compte dans le calcul de l'impôt qu'elle a à payer, elle pourra toujours à ce moment-là contester la chose; les calculs du Ministre relatifs à son impôt de 1974 ne pourront en aucune façon constituer une fin de non-recevoir ni être opposés à la compagnie, ni au Ministre d'ailleurs. La Cour dans le présent appel détient la compétence lui permettant de réformer la Commission même si cette dernière ne possédait pas le pouvoir, la compétence, ni l'autorité lui permettant de rendre l'ordonnance en cause.

Arrêts appliqués: *Vineland Quarries and Crushed Stone Ltd. c. Le ministre du Revenu national* 70 DTC 6043; *R. c. Gary Bowl Ltd.* [1974] 2 C.F. 146; *Le ministre du Revenu national c. Gunnar Mining Ltd.* [1970] R.C.É. 329. Distinction faite avec les arrêts: *Gardner c. Le ministre du Revenu national* 65 DTC 591; *Hullmann c. Le ministre du Revenu national* 73 DTC 94. Arrêt mentionné: *Gardner c. Le ministre du Revenu national* 67 DTC 246.

#### APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

#### AVOCATS:

*M. Lefebvre et C. G. Pearson* pour la demanderesse.

*S. D. Paton* pour la défenderesse.

#### PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour la demanderesse.

*Rosenberg, Smith, Paton, Hyman & Matlow*, Toronto, pour la défenderesse.

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

LE JUGE SUPPLÉANT GRANT: (1) Cette espèce est un appel formé par le sous-procureur général du Canada, au nom de Sa Majesté la Reine, de la décision de la Commission de révision de l'impôt, relative à l'année d'imposition 1974 de la défenderesse, en date du 19 janvier 1978, par laquelle elle accueillait l'appel de la défenderesse et enjoignait au Ministre de radier le calcul du compte des déductions cumulatives de l'avis de cotisation émanant de lui pour cette année ou, si après examen il considérait qu'était requis quelque calcul depuis le 24 juin 1974, d'effectuer ce calcul et de modifier la cotisation en conséquence.

(2) Les parties sont convenues d'un exposé conjoint des faits que leurs avocats respectifs ont signé et qui a été produit comme preuve de tous les faits

dence of all the facts therein set forth. As the same covered all relevant matters no evidence was heard *viva voce*. Such statement read as follows:

STATEMENT OF FACTS

1. The Defendant is a company incorporated under the laws of the Province of Ontario.
2. Prior to June 24, 1974 the Defendant was controlled by non-residents of Canada.
3. On June 24th, 1974, there occurred a transfer of all of the shares of the Defendant so that on that date it qualified as a Canadian-controlled private corporation as defined by s. 125(6) (a) of the *Income Tax Act* R.S.C. 1952, c. 148 as amended by s. 1 of c. 63, S.C. 1970-71-72 (the "*Income Tax Act*").
4. The Defendant was not a Canadian-controlled private corporation throughout its 1972, 1973 and 1974 taxation years and therefore did not qualify for the small business deduction in its 1972, 1973 and 1974 taxation years within the meaning of s. 125(1) of the *Income Tax Act*.
5. The Defendant was assessed for its 1974 taxation year by Notice dated August 27, 1975 and numbered 0469724 (the "Assessment").
6. The Assessment did not change the total Federal tax payable in the amount of \$71,066.12 originally reported by the Defendant.
7. The form attached to the Notice of Assessment and described as the T7W disclosed that the Minister of National Revenue ("the Minister") had made a calculation in respect of the Defendant's cumulative deduction account.
8. The Defendant objected to the Assessment, which Assessment was confirmed by Notification of the Minister.
9. The Defendant appealed the Assessment, to the Tax Review Board.
10. The Defendant's Notice of Appeal to the Tax Review Board submitted:
 

that the cumulative deduction account calculation be deleted from the Notice of Assessment issued for the 1974 taxation year, which calculates the cumulative deduction account for each of the taxation years 1972, 1973 and 1974.
11. The Tax Review Board allowed the Defendant's appeal thereto and in its decision directed the Minister to either delete the cumulative deduction account calculation from the Notice of Assessment issued for the 1974 taxation year entirely, or if on reconsideration he considered that some calculation was required under the *Income Tax Act* as from June 24, 1974, to make such calculation and amend the assessment accordingly.
12. The Defendant's taxable incomes for its 1972, 1973 and 1974 taxation years respectively were \$148,864.07, \$255,675.84 and \$175,252.58.
13. The Defendant paid no dividends in its 1972, 1973 and 1974 taxation years.
14. The Defendant in filing its income tax returns for its 1972, 1973 and 1974 taxation years did not calculate its cumulative deduction account as defined in s. 125(6)(b) of the *Income Tax Act*.

y contenus. Comme il rapporte tout ce qui est pertinent en l'espèce, aucune preuve ne fut entendue *viva voce*. Voici cet énoncé:

[TRADUCTION] EXPOSÉ DES FAITS

- a 1. La défenderesse est une compagnie constituée selon la loi ontarienne.
2. Antérieurement au 24 juin 1974, la défenderesse était contrôlée par des individus ne résidant pas au Canada.
- b 3. Le 24 juin 1974 furent transportées toutes les actions de la défenderesse, de sorte qu'à compter de ce moment-là elle remplissait les conditions pour être considérée comme une corporation privée dont le contrôle est canadien, aux termes de l'art. 125(6)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952 c. 148, modifiée par l'art. 1 du c. 63 des S.C. 1970-71-72 (la "*Loi de l'impôt sur le revenu*").
- c 4. La défenderesse n'était pas une corporation privée dont le contrôle est canadien au cours des années d'imposition 1972, 1973 et 1974 et en conséquence ne remplissait pas la condition donnant droit à la déduction accordée aux petites entreprises pour ces années-là, aux termes de l'art. 125(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.
- d 5. La défenderesse a été imposée pour l'année d'imposition 1974 par avis de cotisation, daté du 27 août 1975, portant le numéro 0469724 (la «cotisation»).
6. La cotisation ne modifiait pas l'impôt fédéral payable, soit un montant total de \$71,066.12, préalablement déclaré par la défenderesse.
7. La formule annexée à l'avis de cotisation, appelée T7W, disait que le ministre du Revenu national («le Ministre») avait effectué un calcul relatif au compte des déductions cumulatives de la défenderesse.
- f 8. La défenderesse s'est opposée à la cotisation, laquelle fut confirmée par avis du Ministre.
9. La défenderesse a formé appel de la cotisation à la Commission de révision de l'impôt.
10. Dans son inscription en appel à la Commission de révision de l'impôt, la défenderesse conclut à:
  - g Radiation du calcul relatif au compte des déductions cumulatives de l'avis de cotisation lancé pour l'année d'imposition 1974, lequel calcule le compte des déductions cumulatives pour chacune des années d'imposition 1972, 1973 et 1974.
- h 11. La Commission de révision de l'impôt a accueilli l'appel de la défenderesse et, dans sa décision, a enjoint au Ministre de supprimer le calcul du compte des déductions cumulatives de l'avis de cotisation de l'année d'imposition 1974, ou de faire un nouveau calcul et de modifier la cotisation en conséquence au cas où il estimerait celui-ci nécessaire, en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à compter du 24 juin 1974.
- i 12. Les revenus imposables de la défenderesse pour les années d'imposition 1972, 1973 et 1974 étaient de \$148,864.07, de \$255,675.84 et de \$175,252.58 respectivement.
13. La défenderesse n'a pas déclaré de dividende au cours des années d'imposition 1972, 1973 et 1974.
14. La défenderesse, dans ses déclarations d'impôt pour les années 1972, 1973 et 1974, n'a pas effectué le calcul de son compte des déductions cumulatives, aux termes de l'art. 125(6)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

15. The Minister in computing the balance in the Defendant's cumulative deduction account as of the 31st of December 1974, included therein in accordance with his interpretation of s. 125(6)(b) of the Income Tax Act, the sums of \$148,864.07, \$255,675.84 and \$175,252.58.

16. Attached hereto as Exhibit "A" is a true copy of the Defendant's 1974 Corporation Income Tax Return with relevant documents.

17. Attached hereto as Exhibit "B" is a true copy of the Notice of Assessment dated August 27th, 1975, in respect of the Defendant's 1974 taxation year with the attached T7W form.

The plaintiff's first ground of appeal was that the Tax Review Board had no jurisdiction to entertain this appeal or render the direction that it did. The following sections of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as amended by section 1 of S.C. 1970-71-72, c. 63, are relevant to this submission:

**152.** (1) The Minister shall, with all due despatch, examine each return of income and assess the tax for the taxation year and the interest and penalties, if any, payable.

(2) After examination of a return, the Minister shall send a notice of assessment to the person by whom the return was filed.

**165.** (1) A taxpayer who objects to an assessment under this Part may, within 90 days from the day of mailing of the notice of assessment, serve on the Minister a notice of objection in duplicate in prescribed form setting out the reasons for the objection and all relevant facts.

(2) A notice of objection under this section shall be served by being sent by registered mail addressed to the Deputy Minister of National Revenue for Taxation at Ottawa.

(3) Upon receipt of a notice of objection under this section, the Minister shall,

(a) with all due dispatch reconsider the assessment and vacate, confirm or vary the assessment or reassess, or

and he shall thereupon notify the taxpayer of his action by registered mail.

**169.** Where a taxpayer has served notice of objection to an assessment under section 165, he may appeal to the Tax Review Board to have the assessment vacated or varied after either

(a) the Minister has confirmed the assessment or reassessed, or

but no appeal under this section may be instituted after the expiration of 90 days from the day notice has been mailed to

15. Le Ministre, en calculant la différence du compte des déductions cumulatives de la défenderesse, à jour au 31 décembre 1974, y a inclus, conformément à son interprétation de l'art. 125(6)(b) de la Loi de l'impôt sur le revenu, les sommes de \$148,864.07, \$255,675.84 et \$175,252.58.

16. Est annexée aux présentes, comme pièce «A», une copie conforme de la déclaration d'impôt sur le revenu de la défenderesse pour l'année 1974, avec ses pièces justificatives.

17. Est annexée aux présentes, comme pièce «B», une copie conforme de l'avis de cotisation, en date du 27 août 1975, relatif à l'année d'imposition 1974 de la défenderesse, avec la formule T7W.

Le premier moyen d'appel qu'invoque la demanderesse est que la Commission de révision de l'impôt n'était pas compétente pour connaître de l'appel ni pour donner la directive qu'elle a donnée. Les articles suivants de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, modifiée par l'article 1 des S.C. 1970-71-72 du c. 63, sont en cause:

**152.** (1) Le Ministre doit, avec toute la diligence possible, examiner chaque déclaration de revenu et fixer l'impôt pour l'année d'imposition et l'intérêt et les pénalités payables, s'il y a lieu.

(2) Après examen d'une déclaration, le Ministre envoie un avis de cotisation à la personne qui a produit la déclaration.

**165.** (1) Un contribuable qui s'oppose à une cotisation prévue par la présente Partie peut, dans les 90 jours de la date d'expédition par la poste de l'avis de cotisation, signifier au Ministre un avis d'opposition, en double exemplaire, dans la forme prescrite, exposant les motifs de son opposition et tous les faits pertinents.

(2) Un avis d'opposition prévu au présent article doit être signifié par la poste, sous pli recommandé, adressé au sous-ministre du Revenu national pour l'impôt, à Ottawa.

(3) Dès réception de l'avis d'opposition, formulé en vertu du présent article, le Ministre doit,

a) avec toute la diligence possible, examiner de nouveau la cotisation et annuler, ratifier ou modifier cette dernière ou établir une nouvelle cotisation, ou

et en aviser le contribuable par lettre recommandée.

**169.** Lorsqu'un contribuable a signifié un avis d'opposition à une cotisation, prévu à l'article 165, il peut interjeter appel auprès de la Commission de révision de l'impôt, pour faire annuler ou modifier la cotisation

a) après que le Ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation, ou

mais nul appel prévu au présent article ne peut être interjeté après l'expiration des 90 jours qui suivent la date où avis a été

the taxpayer under section 165 that the Minister has confirmed the assessment or reassessed.

171. (1) The Board may dispose of an appeal by

(a) dismissing it, or

(b) allowing it and

(i) vacating the assessment,

(ii) varying the assessment, or

(iii) referring the assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment.

172. (1) The Minister or the taxpayer may, within 120 days from the day on which the Registrar of the Tax Review Board mails the decision on an appeal under section 169 to the Minister and the taxpayer, appeal to the Federal Court of Canada.

The return filed by such taxpayer for the year 1974 indicated total federal tax payable by it for such year as \$71,000.12. The Minister in his notice of assessment did not change the amount of such tax as calculated by the taxpayer but rather confirmed it. The taxpayer's complaint herein will be better understood after studying the sections of the Act which provides some relief from income tax to Canadian-controlled private corporations.

125. (1) There may be deducted from the tax otherwise payable under this Part for a taxation year by a corporation that was, throughout the year, a Canadian-controlled private corporation, an amount equal to 25% of the least of

(a) the amount, if any, by which

(i) the aggregate of all amounts each of which is the income of the corporation for the year from an active business carried on in Canada,

exceeds

(ii) the aggregate of all amounts each of which is a loss of the corporation for the year from an active business carried on in Canada,

(c) the corporation's business limit for the year, and

(d) the amount, if any, by which the corporation's total business limit for the year exceeds its cumulative deduction account at the end of the immediately preceding taxation year,

except that in applying this section for a taxation year after the 1972 taxation year, the reference in this subsection to "25%" shall be read as a reference to "24%" for the 1973 taxation year, "23%" for the 1974 taxation year, "22%" for the 1975 taxation year, and "21%" for the 1976 and subsequent taxation years.

(2) For the purposes of this section,

(a) a corporation's "business limit" for a taxation year is \$100,000, and

expédié par la poste au contribuable, en vertu de l'article 165, portant que le Ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation.

a 171. (1) La Commission peut statuer sur un appel

a) en le rejetant, ou

b) en l'admettant et

(i) annulant la cotisation,

(ii) modifiant la cotisation, ou

b (iii) déférant la cotisation au Ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

172. (1) Le Ministre ou le contribuable peut, dans les 120 jours de la date où le registraire de la Commission de révision de l'impôt transmet par la poste, au Ministre et au contribuable, la décision concernant un appel basé sur l'article 169, interjeter appel auprès de la Cour fédérale du Canada.

d La déclaration que le contribuable a produite pour l'année 1974 donne un impôt fédéral à payer pour cette année-là de \$71,000.12. Le Ministre, dans son avis de cotisation n'a pas modifié ce montant mais a au contraire entériné les calculs du contribuable. On comprend mieux le grief du contribuable si on examine les articles de la Loi qui prévoient la réduction de l'impôt des corporations privées dont le contrôle est canadien.

e 125. (1) Une corporation, qui a été pendant toute l'année une corporation privée dont le contrôle est canadien, peut déduire de l'impôt payable par ailleurs pour une année d'imposition, en vertu de la présente Partie, une somme égale à 25% du moins élevé des montants suivants:

f a) la fraction, si fraction il y a,

(i) de la totalité des sommes qui constituent chacune le revenu de la corporation pour l'année, tiré d'une entreprise exploitée activement au Canada,

g qui est en sus de

(ii) la totalité des sommes qui constituent chacune une perte de la corporation pour l'année, provenant de l'exploitation d'une entreprise exploitée activement au Canada,

h c) le plafond des affaires de la corporation pour l'année, ou d) la fraction, si fraction il y a, du plafond global des affaires de la corporation pour l'année qui est en sus du compte des déductions cumulatives à la fin de l'année d'imposition précédente,

i sauf que, aux fins de l'application du présent article à une année d'imposition postérieure à l'année d'imposition 1972, le pourcentage de «25%» figurant dans le présent paragraphe doit être remplacé par le pourcentage de «24%» pour l'année d'imposition 1973, de «23%» pour l'année d'imposition 1974, de «22%» pour l'année d'imposition 1975 et de «21%» pour les années d'imposition 1976 et suivantes.

j (2) Aux fins du présent article,

a) le plafond des affaires d'une corporation pour une année d'imposition est de \$100,000, et

(b) its "total business limit" for a taxation year is \$500,000,

unless the corporation is associated in the year with one or more other Canadian-controlled private corporations in which case, except as otherwise provided in this section, its business limit for the year is nil and its total business limit for the year is nil.

(6) In this section,

(a) "Canadian-controlled private corporation" means a private corporation that is a Canadian corporation other than a corporation controlled, directly or indirectly in any manner whatever, by one or more non-resident persons, by one or more public corporations or by any combination thereof; and

(b) "cumulative deduction account" of a corporation at the end of any taxation year means the amount, if any, by which the aggregate of

(i) the corporation's taxable incomes for taxation years commencing after 1971 and ending not later than the end of the particular year, and

(ii) 4/3 of the amounts deductible under section 112 or subsection 113(1) from the corporation's incomes for those years

exceeds the aggregate of

(iii) 4/3 of the taxable dividends paid by the corporation in those years, and

(iv) 4 times the amount, if any, by which the corporation's refundable dividend tax on hand (within the meaning assigned by subsection 129(3)) at the end of the particular year exceeds its dividend refund (within the meaning assigned by subsection 129(1)) for the particular year.

The defendant herein complains that the Minister had added in the portion in the income tax form provided for calculation of the cumulative deduction account of the taxpayer, when it is applicable, the figure of \$404,539.91 as the amount thereof which was the total of the Company's taxable income for the two previous years, 1972 and 1973. The defendant at such part of the form had carried out the sum of \$175,252.82. The Minister had also at the bottom of such form inserted the sum of \$579,792.47 which was a total of such taxable income for such three years and indicated such sum to be the amount of the taxpayer's cumulative deduction account at the end of the 1974 tax year.

In a further memorandum attached to the notice of assessment the Minister had given particulars of such amount as follows:

b) son plafond global des affaires pour une année d'imposition est de \$500,000,

à moins que la corporation ne soit associée, pendant l'année, à une ou plusieurs autres corporations privées dont le contrôle est canadien, auquel cas, sauf dispositions contraires dans le présent article, son plafond des affaires pour l'année est nul et son plafond global des affaires pour l'année est nul.

(6) Dans le présent article,

a) «corporation privée dont le contrôle est canadien» signifie une corporation privée qui est une corporation canadienne autre qu'une corporation contrôlée directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, par une ou plusieurs personnes non résidentes, ou à la fois par une ou plusieurs personnes non résidentes, par une ou plusieurs corporations publiques ou par une combinaison de celles-ci; et

b) «compte des déductions cumulatives» d'une corporation à la fin d'une année d'imposition donnée, signifie la fraction, si fraction il y a, du total

(i) des revenus imposables de la corporation pour des années d'imposition commençant après 1971 et se terminant au plus tard à la fin de l'année donnée, et

(ii) des 4/3 des montants déductibles, en vertu de l'article 112 ou du paragraphe 113(1), des revenus de la corporation pour ces années

qui est en sus du total obtenu en additionnant

(iii) les 4/3 des dividendes imposables payés par la corporation dans ces années, et

(iv) un montant égal à 4 fois la fraction, si fraction il y a, de l'impôt en main remboursable au titre de dividendes de la corporation, (au sens que donne à cette expression le paragraphe 129(3)), à la fin de l'année donnée, qui est en sus de son remboursement de dividendes (au sens que donne à cette expression le paragraphe 129(1)) pour l'année donnée.

La défenderesse en l'espèce se plaint de ce que le Ministre a ajouté dans l'espace que la formule de déclaration réserve au calcul du compte des déductions cumulatives du contribuable, lorsqu'il y a lieu à ce calcul, le chiffre de \$404,539.91 comme revenu imposable total de la compagnie pour les deux précédentes années: 1972 et 1973. La défenderesse, elle, avait reporté à cet endroit la somme de \$175,252.82. Le Ministre a aussi, au bas de la formule, ajouté \$579,792.47, le revenu imposable total pour ces trois années, en indiquant qu'il s'agissait là du montant du compte des déductions cumulatives du contribuable à la fin de l'année d'imposition 1974.

Dans une note supplémentaire attachée à l'avis de cotisation, le Ministre a fourni comme suit le détail de ce compte:

The amount of \$579,792.47 in the cumulative deduction account represents the following:

	<u>TAXABLE INCOME</u>
1972	\$148,864.07
1973	\$255,675.84
1974	\$175,252.58
	<u>\$579,792.49</u>

These amounts are the Corporation's taxable income for the taxation years commencing after 1971. If these figures had been binding on the taxpayer in subsequent years it would have lessened or probably extinguished the deduction to which that Company might have been entitled under section 125(1)(d) in subsequent years after it had become a Canadian-controlled private corporation. The Company's "corporate business limit" under the above section 125(2) was \$100,000 and its "total business limit" was \$500,000. When the latter figure is reached in the cumulative deduction account then a company which is entitled to the benefits of the small business deduction has no further rights to such tax deduction.

There is no requirement in the Act that a taxpayer's "cumulative deduction account" be calculated in the returns except in the case of a Canadian-controlled private corporation which in that year is seeking to avail itself of the benefits of section 125(1). The defendant was not seeking and was not entitled to any such relief in its 1974 year of taxation because it had not qualified as a Canadian-controlled private corporation throughout that year. Such calculation by the Minister did not affect in any way the amount of tax payable by the Company in that year. If in some future year when the defendant had become a Canadian-controlled private corporation, the amount of the Company's cumulative deduction account should become a factor in assessing the amount of income tax payable by it, it would be open to the Company at that time to have such question decided and the Minister's calculation of the Company's 1974 income tax would not in any way be a bar thereto or binding either upon the Company or the Minister.

In the present case the Minister has made no change in the amount of tax calculated by the taxpayer but has rather confirmed it. In *Vineland Quarries and Crushed Stone Limited v. M.N.R.* 70 DTC 6043, Cattanach J. at page 6045 stated:

[TRADUCTION] Le \$579,792.47 du compte des déductions cumulatives se décompose comme suit:

	<u>REVENU IMPOSABLE</u>
1972	\$148,864.07
1973	\$255,675.84
1974	\$175,252.58
	<u>\$579,792.49</u>

Ces montants constituent le revenu imposable de la compagnie pour les années d'imposition postérieures à 1971. Si ces chiffres lient le contribuable pour les années suivantes cela diminuera, et probablement supprimera la déduction dont aurait pu bénéficier ultérieurement la compagnie, selon l'article 125(1)(d), si elle est alors devenue une corporation privée dont le contrôle est canadien. Le «plafond des affaires» de la compagnie aux termes de l'article 125(2) précité était de \$100,000 et son «plafond global» de \$500,000. Ce dernier chiffre atteint au poste de son compte des déductions cumulatives, une compagnie ne peut plus bénéficier de la déduction aux petites entreprises à laquelle elle aurait droit autrement.

La Loi n'oblige pas de calculer le «compte des déductions cumulatives» dans la déclaration du contribuable sauf dans le cas où une corporation privée dont le contrôle est canadien veut se prévaloir pour cette année-là de l'article 125(1). La défenderesse ne prétendait, ni ne pouvait, exercer aucun recours au sujet de l'année d'imposition 1974 car elle ne pouvait être considérée comme une corporation privée dont le contrôle est canadien pour l'ensemble de l'année. Ce calcul du Ministre ne modifiait aucunement l'impôt que la compagnie avait à payer pour l'année. Si éventuellement au cours d'une année ultérieure, la défenderesse étant devenue une corporation privée dont le contrôle est canadien, le montant du compte des déductions cumulatives devient un facteur à prendre en compte dans le calcul de l'impôt qu'elle a à payer, elle pourra toujours à ce moment-là contester la chose; les calculs du Ministre relatifs à son impôt de 1974 ne pourront en aucune façon constituer une fin de non-recevoir ni être opposés à la compagnie, ni au Ministre d'ailleurs.

En l'espèce le Ministre n'a pas modifié le montant d'impôt qu'avait calculé le contribuable mais l'a au contraire entériné. Dans l'affaire *Vineland Quarries and Crushed Stone Limited c. M.R.N.* 70 DTC 6043, le juge Cattanach, à la page 6045, écrit:

As I understand the basis of an appeal from an assessment by the Minister, it is an appeal against the amount of the assessment.

In *Harris v. M.N.R.*, (1965) 2 Ex. C.R. 653 [64 DTC 5332], my brother Thurlow said at page 662:

... On a taxpayer's appeal to the Court the matter for determination is basically whether the assessment is too high. This may depend on what deductions are allowable in computing income and what are not but as I see it the determination of these questions is involved only for the purpose of reaching a conclusion on the basic question. ...

In *The Queen v. Gary Bowl Limited* [1974] 2 F.C. 146, Thurlow J. (as he then was) stated at page 149:

In the present case as it was admitted that the respondent's appeal to the Tax Review Board was from nil assessments for the years 1967, 1968 and 1969 the question arises whether in view of the decision of the Supreme Court of Canada in *Okalta Oils Ltd. v. M.N.R.* ([1955] S.C.R. 824) there is any serious or fairly arguable question of law remaining to be argued as to the respondent's right to appeal therefrom. In my opinion there is not.

This Court has jurisdiction in this appeal to reverse the Board even though the latter had no power, jurisdiction or authority to make the order in question. *M.N.R. v. Gunnar Mining Ltd.* [1970] Ex.C.R. 328 where Jackett P. stated at page 332:

In my view, this right of appeal extends to a case where the attack is based on a lack of jurisdiction in the Tax Appeal Board to deliver the judgment attacked (*See Provincial Secretary of Prince Edward Island v. Egan* [1941] S.C.R. 396, per Duff C.J.C. at page 399) and, that being so, it follows that it extends to a case where, as I conceive it to be here, the attack is really based on a contention that, while the matter falls within the Board's jurisdiction, that court had no power or authority to deliver the judgment under attack.

The defendant relied upon the cases of *Gardner v. M.N.R.* 65 DTC 591 where it was said at pp. 591-592:

The material on which counsel for the Minister based his motion consisted of an affidavit made by one of the solicitors employed in the Department of National Revenue who had knowledge of all the documents which are or have been in the custody or possession of the Minister relating to the matters in question in this appeal. After pointing out that the appellant was finally re-assessed for the amount of tax declared by him in his returns covering the respective taxation years 1959 and 1961, he stated that the appellant was not claiming in his Notice of Appeal—"that the amount of tax payable assessed by the respondent herein be increased or be varied". In other words, as already mentioned, the Minister's position was that,

[TRADUCTION] Si je comprends bien le fondement de l'appel d'une cotisation du Ministre, c'est qu'il s'agit d'un appel du montant cotisé.

Dans *Harris c. M.R.N.* [1965] 2 R.C.É. 653 [64 DTC 5332] mon collègue Thurlow a dit, à la page 662:

... Lors de l'appel que forme le contribuable, la Cour doit d'abord et avant tout juger si la cotisation est trop élevée. Cela peut être fonction des déductions que l'on peut ou non faire lors du calcul du revenu mais à mes yeux on ne décide de ces questions que dans le but de répondre à la question première. ...

Dans l'affaire *La Reine c. Gary Bowl Limited* [1974] 2 C.F. 146, le juge Thurlow (ayant alors cette qualité) écrit, à la page 149:

En l'espèce, comme il fut admis que l'appel interjeté par l'intimée à la Commission de révision de l'impôt visait des cotisations portant la mention «nil» pour les années 1967, 1968 et 1969, il s'agit de déterminer si, compte tenu de la décision de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Okalta Oils Ltd. c. M.R.N.* ([1955] R.C.S. 824) il subsiste des points de droit importants ou assez défendables à débattre quant au droit de l'intimée d'en appeler sur une telle question. A mon avis, ce n'est pas le cas.

La Cour dans le présent appel détient la compétence lui permettant de réformer la Commission même si cette dernière ne possédait pas le pouvoir, la compétence, ni l'autorité lui permettant de rendre l'ordonnance en cause. Voir l'arrêt *M.R.N. c. Gunnar Mining Ltd.* [1970] R.C.É. 329 où le président Jackett dit, à la page 333:

A mon avis, ce droit d'appel vise le cas où la contestation est fondée sur l'absence de juridiction de la Commission d'appel de l'impôt pour rendre le jugement attaqué (Voir l'arrêt *Provincial Secretary of Prince Edward Island v. Egan* [1941] S.C.R. 396, où le juge en chef Duff déclare, à la page 399); par conséquent ce droit peut également s'étendre à un cas où, comme celui que me paraît poser cette affaire, la contestation porte sur le fait que, bien que la matière relève de la compétence de la Commission, celle-ci n'avait pas le pouvoir et la faculté de rendre le jugement attaqué.

La défenderesse invoque les affaires *Gardner c. M.R.N.* 65 DTC 591, où il a été dit, aux pages 591 et 592:

[TRADUCTION] L'acte sur lequel l'avocat du Ministre fondait sa requête était un affidavit qu'avait écrit un des avocats du ministère du Revenu national qui avait pris connaissance de tous les documents dont le Ministre a, ou avait eu, la possession ou la garde, relatifs à l'appel en cause. Après avoir fait remarquer que la seconde cotisation de l'appelant était pour le montant d'impôt qu'il avait déclaré pour les années d'imposition 1959 et 1961, il note que ce dernier ne demandait pas dans son avis d'appel «que le montant d'impôt à payer déclaré par l'intimé soit haussé ou autrement modifié». En d'autres mots, comme dit précédemment, la position du Ministre était que, comme il n'y avait pas litige au sujet du montant d'impôt à

since there was no dispute as to the amount of tax actually payable in the years under appeal, the Board had no jurisdiction to entertain the appeal. Admittedly, the Minister had introduced matters into his computation of the appellant's tax in each of the taxation years 1959 and 1961 which, while they did not change the amount of tax payable, were obviously included with the hope of enabling the Minister to comply in due course with the provisions of section 85B of the Act dealing with special reserves.

and *Hullmann v. M.N.R.* 73 DTC 94 where it was said at p. 95:

However, if in spite of a nil assessment the taxpayer's rights pursuant to the *Income Tax Act* have not been exhausted in respect of the taxation year to which the nil assessment pertains, and the provisions of the Act confer rights to the taxpayer notwithstanding the nil assessment such as, for example, the right of a taxpayer to carry business losses back to a previous year or to dispute a reserve which the Minister had set up in order to arrive at the nil assessment although the taxpayer had not claimed the reserve, I am of the opinion that the taxpayer cannot be precluded from appealing the nil assessment in order to establish and exercise an existing right conferred on him by the Act because it might be of great importance to him at that time to find out how large the loss is which he may apply to the previous or future years or how great a reserve he has to account for in future years.

as authority for the proposition that an appeal can be properly taken by a taxpayer where the assessment of the Minister is nil or is one showing no tax payable. Both these cases are decisions of the Tax Review Board and in each of them the assessment made by the Minister affected some existing legal rights of the taxpayer which were relevant for the returns for the year in question.

In the present case no legal right of the taxpayer is affected by the Minister's calculation or his statement as to the status of the taxpayer's cumulative deduction account sent with his confirmation of the Company's tax liability as shown in its return for that year.

The *Gardner* decision above referred to was a judgment on an interim motion and is at variance with the judgment at Trial which is reported at 67 DTC 246; at page 248 the Assistant Chairman of the Board's giving judgment stated:

There is much to be said for this point of view, but it suffices to hold, as is now done, that, despite the somewhat unusual procedure followed in the assessing done during the period involved, the true tax position of the appellant was not altered or affected thereby and there is no relief indicated that this Board can properly be expected to grant.

payer pour les années faisant l'objet de l'appel, la Commission ne pouvait, faute de compétence en la matière, être saisie de l'appel. Le Ministre avait bien fait entrer en ligne de compte dans le calcul de l'impôt de l'appellant, pour chacune des années d'imposition 1959 et 1961, des considérations qui, sans modifier le montant de l'impôt à payer, étaient manifestement incluses dans l'espoir de lui permettre de se conformer, en temps opportun, aux dispositions de l'article 85B de la Loi sur les réserves spéciales.

et *Hullmann c. M.R.N.* 73 DTC 94, où il est dit, à la page 95:

[TRADUCTION] Toutefois si, en dépit d'une cotisation zéro, des droits que la *Loi de l'impôt sur le revenu* confère au contribuable demeurent, pour l'année d'imposition à laquelle la cotisation zéro se rapporte, et si les dispositions de la Loi confèrent des droits au contribuable indépendamment de la cotisation zéro, comme, par exemple, celui de reporter les pertes de son entreprise de l'année précédente ou celui de contester la réserve qu'aurait établie le Ministre pour en arriver à la cotisation zéro, malgré que le contribuable ne s'en soit pas prévalu, je suis d'avis qu'on ne saurait lui interdire de former appel de la cotisation zéro afin d'établir et d'exercer un droit actuel que lui confère la Loi; il peut importer pour lui à ce moment-là de connaître l'ordre de grandeur de la perte qu'il peut appliquer aux années antérieures ou futures ou celui de la réserve dont il devra rendre compte dans les années à venir.

comme fondement de la proposition voulant que le contribuable dont la cotisation par le Ministre est égale à zéro, ou n'indique aucun impôt à payer, peut quand même former un appel. Ces deux espèces étaient des décisions de la Commission de révision de l'impôt et dans chacune la cotisation du Ministre portait atteinte à certains droits actuels du contribuable, reconnus juridiquement, pertinents aux déclarations pour l'année en cause.

En l'espèce aucun droit du contribuable au sens juridique n'est touché par les calculs du Ministre ni par son énoncé de l'état du compte des déductions cumulatives du contribuable envoyé avec la confirmation que l'impôt que devait la compagnie était bien celui qui apparaissait dans sa déclaration de cette année-là.

L'espèce *Gardner* précitée n'était qu'un jugement d'avant dire droit d'ailleurs différent du jugement définitif publié au 67 DTC 246; à la page 248 le vice-président de la Commission, qui prononce le jugement, dit:

[TRADUCTION] Il y aurait beaucoup à dire en ce sens mais il suffit de juger, comme je le fais, qu'en dépit de la procédure, quelque peu irrégulière, suivie pour cotiser dans le cas de la période en cause, on n'a autrement porté atteinte ni modifié par là la véritable situation fiscale de l'appellant et il n'est prévu aucun recours auquel on pourrait espérer voir la Commission faire droit.

I would therefore hold that the Board had no jurisdiction to render the decision it did, because the amount of the tax payable for the year 1974 by the Company was not in issue before the Board. The appeal should therefore be allowed and the appeal from the assessment of the Minister dismissed but without costs.

Je dis donc pour droit que la Commission est sortie de sa compétence en prononçant la décision rendue; en effet le montant d'impôt à payer pour l'année 1974 par la compagnie n'était pas en cause devant la Commission. L'appel devrait donc être accordé et l'appel de la cotisation du Ministre rejeté sans frais.