

A-179-79

A-179-79

Otto John Rath (*Appellant*) (*Plaintiff*)

v.

The Queen (*Respondent*) (*Defendant*)

Court of Appeal, Thurlow C.J., Urie J. and Kerr D.J.—Ottawa, April 20 and 28, 1982.

Income tax — Income calculation — Deductions — Interest liability — Appeal from Trial Judge's decision that loss by fire of household goods in storage not "moving expense" in natural and ordinary meaning of term — Trial Judge did not err — Neither loss by fire nor expenditures to replace goods destroyed moving expenses under s. 62(1) of the Act, nor storage expenses under s. 62(3)(b) — S. 161 provides that taxpayer shall pay interest on unpaid taxes — Interest assessed on basis that refunds, paid as result of erroneous assessments allowing deductions claimed for loss by fire as moving expense, treated as unpaid taxes — Appellant submits that Court has jurisdiction under s. 177 to vary assessment and under s. 178(1) to order repayment of interest — Reasoning in Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue applies — Court's powers confined to seeing that tax, interest and penalties charged only in strict accordance with Act — As to calculation of interest, no statutory provision imposes obligation to pay interest for use of refunds until errors corrected by reassessments — Taxpayer not liable for interest assessed — Appeal allowed in part — Minister to reassess interest — No costs awarded — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 62(1),(3)(b), 161(1), 164(1),(3), 177, 178(1).

CASE JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue, [1940] A.C. 138; [1939] S.C.R. 125; [1938] Ex.C.R. 95; [1938-39] CTC 356, 363, 371.

APPEAL.

COUNSEL:

James O'Grady for appellant.
Wilfred Lefebvre and *Beverly J. Hobby* for respondent.

Otto John Rath (*appellant*) (*demandeur*)

c.

a

La Reine (*intimée*) (*défenderesse*)

Cour d'appel, juge en chef Thurlow, juge Urie et juge suppléant Kerr—Ottawa, 20 et 28 avril 1982.

b

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Paiement d'intérêts — Appel de la décision par laquelle le juge de première instance a jugé que la perte, par suite d'un incendie, d'articles ménagers alors qu'ils étaient en entrepôt ne constituait pas une «dépense de déménagement» au sens naturel et habituel de ce terme — Le juge de première instance n'a pas commis d'erreur — Ni la perte causée par l'incendie ni les dépenses engagées pour l'achat d'effets pour remplacer les articles détruits ne constituent des dépenses de déménagement sous le régime de l'art. 62(1) de la Loi, ou des frais d'entreposage sous l'empire de l'art. 62(3)(b) — L'art. 161 prévoit que le contribuable doit payer un intérêt sur les impôts impayés — L'intérêt a été calculé sur la base que les montants remboursés par suite de cotisations erronées dans lesquelles avaient été autorisées des déductions relatives à la perte causée par l'incendie et réclamées à titre de frais de déménagement, ont été considérés comme des impôts impayés — L'appelant fait valoir que la Cour peut, en vertu de l'art. 177, modifier une cotisation et, sous le régime de l'art. 178(1), ordonner le remboursement des intérêts — Le raisonnement adopté dans l'affaire Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue s'applique — Pour ce qui est de l'impôt, de l'intérêt et des amendes, les pouvoirs de la Cour consistent uniquement à s'assurer que leur paiement n'est imposé qu'en stricte conformité avec la Loi — Quant au calcul de l'intérêt, aucune disposition légale n'impose l'obligation de payer un intérêt pour l'usage des sommes remboursées jusqu'à la rectification des erreurs au moyen de nouvelles cotisations — Le contribuable n'est pas tenu de payer l'intérêt fixé — L'appel est accueilli en partie — Le Ministre doit fixer de nouveau l'intérêt — Il n'y a pas d'adjudication de dépens — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 62(1),(3)(b), 161(1), 164(1),(3), 177, 178(1).

e

f

g

h

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue, [1940] A.C. 138; [1939] R.C.S. 125; [1938] R.C.É. 95; [1938-39] CTC 356, 363, 371.

i

APPEL.

AVOCATS:

James O'Grady pour l'appellant.
Wilfred Lefebvre et *Beverly J. Hobby* pour l'intimée.

j

SOLICITORS:

Soloway, Wright, Houston, Greenberg, O'Grady & Morin, Ottawa, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

THURLOW C.J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1979] 2 F.C. 387] which dismissed an appeal from the Tax Review Board which had confirmed reassessments of income tax and interest for the years 1974 and 1975.

On the principal question that arises on the appeal I agree entirely with the opinion of the learned Trial Judge that the loss sustained when household and other goods belonging to Otto John Rath were destroyed by fire when in a warehouse in Ottawa in the course of their transit from the Rath residence in Berkeley, California to a new residence in Ottawa "is simply not a moving expense in the natural and ordinary meaning of that term". I am also of the view that expenditures necessitated by the loss and made after the fire to buy household goods are simply not moving expenses within the ordinary meaning of that expression. Further, in my opinion, neither the loss by fire nor the expenditures to buy household or other goods to replace goods lost in the fire can be regarded either as amounts paid "as or on account of moving expenses" within the ordinary meaning of that expression in subsection 62(1)¹ of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, or as expenses incurred "as or on account of . . . the cost . . . of . . . storing household effects in the course of moving from his old residence to his new resi-

¹ 62. (1) Where a taxpayer

(a) has, at any time,

(i) ceased to carry on business or to be employed at the location or locations, as the case may be, in Canada at which he ordinarily so carried on business or was so employed, or

(Continued on next page)

PROCUREURS:

Soloway, Wright, Houston, Greenberg, O'Grady & Morin, Ottawa, pour l'appellant.

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

LE JUGE EN CHEF THURLOW: Appel est formé contre un jugement de la Division de première instance [[1979] 2 C.F. 387] rejetant un appel formé contre la décision par laquelle la Commission de révision de l'impôt avait confirmé les nouvelles cotisations établies relativement à l'impôt sur le revenu de l'appellant, et l'intérêt réclamé, pour les années 1974 et 1975.

Pour ce qui est de la question principale qui se pose dans le présent appel, je suis tout à fait d'accord avec le juge de première instance sur le fait que la perte en cause «ne constitue évidemment pas une dépense de déménagement, au sens naturel et habituel de ce terme». Cette perte a été subie lorsque des articles ménagers et d'autres effets appartenant à Otto John Rath, qui venaient de la résidence de Rath à Berkeley (Californie) en vue d'un déménagement dans une nouvelle résidence à Ottawa, ont été détruits par un incendie pendant qu'ils étaient en entrepôt à Ottawa. J'estime également que les dépenses rendues nécessaires par la perte et engagées après l'incendie pour l'achat d'articles ménagers ne constituent évidemment pas des dépenses de déménagement au sens ordinaire de cette expression. J'estime en outre que ni la perte causée par l'incendie ni les dépenses engagées pour l'achat d'articles ménagers ou d'autres effets afin de remplacer les articles détruits par l'incendie ne sauraient être considérées comme des sommes payées «à titre ou au titre des frais de déménagement», au sens ordinaire de cette expression, telle qu'elle est employée au paragraphe 62(1)¹ de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, ou comme des dépenses engagées «à titre ou au titre . . . de frais . . .

¹ 62. (1) Lorsqu'un contribuable a,

a) à une date donnée,

(i) cessé d'exploiter une entreprise ou d'être employé dans le ou les lieux, suivant le cas, situés au Canada, où, habituellement, il exploitait ainsi une entreprise ou était ainsi employé, ou

(Suite à la page suivante)

dence” within the meaning of paragraph 62(3)(b)² of the Act.

(Continued from previous page)

(ii) ceased to be a student in full-time attendance at an educational institution in Canada that is a university, college or other educational institution providing courses at a post-secondary school level,

and commenced to carry on a business or to be employed at another location in Canada (hereinafter referred to as his “new work location”), or

(b) has, at any time, commenced to be a student in full-time attendance at an educational institution (hereinafter referred to as his “new work location”) that is a university, college or other educational institution providing courses at a post-secondary school level,

and by reason thereof has moved from the residence in Canada at which, before the move, he ordinarily resided on ordinary working days (hereinafter referred to as his “old residence”) to a residence in Canada at which, after the move, he ordinarily so resided (hereinafter referred to as his “new residence”), so that the distance between his old residence and his new work location is not less than 25 miles greater than the distance between his new residence and his new work location, in computing his income for the taxation year in which he moved from his old residence to his new residence or for the immediately following taxation year, there may be deducted amounts paid by him as or on account of moving expenses incurred in the course of moving from his old residence to his new residence, to the extent that

(c) they were not paid on his behalf by his employer,

(d) they were not deductible by virtue of this section in computing the taxpayer’s income for the preceding taxation year,

(e) they would not, but for this section, be deductible in computing the taxpayer’s income,

(f) the aggregate of such amounts does not exceed

(i) in any case described in paragraph (a), the taxpayer’s income for the year from his employment at his new work location or from carrying on the new business at his new work location, as the case may be, or

(ii) in any case described in paragraph (b), the aggregate of amounts required to be included in computing his income for the year by virtue of paragraphs 56(1)(n) and (o), and

(g) any reimbursement received by him for such expenses has been included in computing his income for the year.

² 62. . . .

(3) In subsection (1), “moving expenses” includes any expense incurred as or on account of

(b) the cost to him of transporting or storing household effects in the course of moving from his old residence to his new residence,

d’entreposage des meubles du contribuable qui doivent être transportés de son ancienne résidence dans sa nouvelle résidence», au sens de l’alinéa 62(3)b)² de la Loi.

a ———
(Suite de la page précédente)

(ii) cessé d’être étudiant à plein temps dans un établissement d’enseignement situé au Canada, à savoir, une université, un collège ou tout autre établissement dispensant un enseignement de niveau post-secondaire,

b et a commencé à exploiter une entreprise ou à être employé dans un autre lieu situé au Canada (appelé ci-après son «nouveau lieu de travail»), ou

b) à une date quelconque, a commencé à être étudiant à plein temps dans un établissement d’enseignement (appelé ci-après son «nouveau lieu de travail»), à savoir, une université, un collège ou tout autre établissement dispensant un enseignement de niveau post-secondaire,

c et a, de ce fait, déménagé d’une résidence sise au Canada où, avant le déménagement, il résidait habituellement pendant les jours de travail ordinaires (appelée ci-après son «ancienne

d résidence») pour venir occuper une autre résidence sise au Canada où, après le déménagement, il a résidé habituellement (appelée ci-après sa «nouvelle résidence»), de sorte que la distance entre son ancienne résidence et son nouveau lieu de travail soit supérieure d’au moins 25 milles à la distance entre sa nouvelle résidence et son nouveau lieu de travail, il peut

e déduire, lors du calcul de son revenu pour l’année d’imposition au cours de laquelle il a déménagé de son ancienne résidence pour venir occuper sa nouvelle résidence, ou pour l’année d’imposition suivante, les sommes qu’il a payées à titre ou au titre des frais de déménagement engagés pour déménager de son ancienne résidence pour venir occuper sa nouvelle résidence, dans la mesure où

f c) les sommes n’ont pas été payées en son nom par son employeur,

d) les sommes n’étaient pas déductibles, en vertu du présent article, lors du calcul du revenu du contribuable pour l’année d’imposition précédente,

g e) les sommes ne seraient pas, sans le présent article, déductibles lors du calcul du revenu du contribuable,

f) le total de ces sommes ne dépasse,

(i) dans aucun des cas visés à l’alinéa a), le revenu tiré pour l’année par le contribuable de son emploi à son nouveau lieu de travail ou de l’exploitation de sa nouvelle entreprise à son nouveau lieu de travail, selon le cas, ou

h (ii) dans aucun des cas visés à l’alinéa b), le total des sommes qui doivent être incluses dans le calcul de son revenu pour l’année, en vertu des alinéas 56(1)n) et o), et

i g) tout remboursement reçu par lui relativement à ces frais a été inclus dans le calcul de son revenu pour l’année.

² 62. . . .

(3) Dans le paragraphe (1), «frais de déménagement» comprend toutes dépenses engagées à titre ou au titre

j b) de frais de transport et d’entreposage des meubles du contribuable qui doivent être transportés de son ancienne résidence dans sa nouvelle résidence,

On the principal issue therefore, that is to say, the deductibility of the fire loss in computing income for tax purposes, the appeal, in my opinion, fails.

A further issue, however, was raised as to the liability of the taxpayer for the interest included in the reassessments. On this two submissions were made, one of which was that the Court has a discretion under section 177 of the *Income Tax Act* to vary an assessment and, under subsection 178(1), to order repayment to the taxpayer of interest paid and that in the circumstances of this case the discretion should be exercised by ordering repayment of the interest assessed and paid. While the wording of the relevant statutory provisions has changed on a number of occasions since the decision in *Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue*³, in my opinion its reasoning on the point as to the Court's powers is still applicable. On the appeal to the Privy Council Lord Romer said [at pages 150-151]:

It only remains to deal with the question of the interest charged upon the tax prior to the date of assessment. The question turns upon ss. 48, 49 and 66 of the Act.

Section 48 is in these terms: "Every person liable to pay any tax under this Act shall send with the return of the income upon which such tax is payable not less than one-quarter of the amount of such tax, and may pay the balance, if any, of such tax, in not more than three equal bi-monthly instalments thereafter, together with interest at the rate of six per centum per annum upon each instalment from the last day prescribed for making such return to the time payment is made."

Section 49 provides as follows: "If any person liable to pay any tax under this Act pays as any instalment less than one-quarter of the tax as estimated by him, or should he fail to make any payment at the time of filing his return or at the time when any instalment should be paid, he shall pay, in addition to the interest at the rate of six per centum per annum provided for by the last preceding section, additional interest at the rate of four per centum per annum upon the deficiency from the date of default to the date of payment."

In each of the years 1919 to 1934 the respondents failed to make any payment at the time of filing their returns or at the time when subsequent instalments under s. 48 should have been paid. They became, therefore, chargeable with the additional interest prescribed by s. 49 in addition to the interest mentioned in s. 48. This they do not deny. Their contention that in the

En ce qui concerne la question principale, c'est-à-dire la possibilité de déduire la perte causée par l'incendie dans le calcul du revenu pour fins d'impôt, à mon avis, l'appel doit être rejeté.

a

Il se pose toutefois une autre question, celle de savoir si le contribuable est tenu de payer l'intérêt inclus dans les nouvelles cotisations. A ce sujet, deux arguments ont été avancés. Le premier souligne que la Cour peut, en vertu de l'article 177 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, modifier une cotisation, et, sous le régime du paragraphe 178(1), ordonner le remboursement au contribuable des intérêts payés, et suggère qu'étant donné les faits de l'espèce, la Cour devrait exercer son pouvoir discrétionnaire pour ordonner le remboursement des intérêts fixés et payés. Bien que le texte des dispositions légales pertinentes ait été modifié plusieurs fois depuis la décision rendue dans l'affaire *Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue*³, le raisonnement adopté dans celle-ci relativement aux pouvoirs de la Cour s'applique encore. Dans l'appel porté devant le Conseil privé, lord Romer dit ceci [aux pages 150 et 151]:

[TRADUCTION] Il reste à trancher la question de l'intérêt sur l'impôt avant la date de la cotisation. Les art. 48, 49 et 66 de la Loi sont déterminants à cet égard.

L'article 48 est ainsi rédigé: «Toute personne assujettie à l'impôt en vertu de la présente loi doit transmettre avec la déclaration du revenu sur lequel cet impôt est payable au moins le quart du montant de cet impôt, et peut subséquemment acquitter le solde, s'il en est, de cet impôt en pas plus de trois versements bimensuels égaux, ainsi que l'intérêt au taux de six pour cent par année sur chaque versement, à compter du dernier jour prescrit pour la production de cette déclaration jusqu'à la date du paiement.»

L'article 49 est ainsi conçu: «Lorsqu'une personne, assujettie à l'impôt sous le régime de la présente loi, fait un versement moindre qu'un quart de l'impôt au regard de sa propre estimation, ou advenant qu'elle manque d'effectuer un versement à l'époque de la production de sa déclaration ou à l'échéance d'un versement, elle doit payer, outre l'intérêt au taux de six pour cent par an prescrit à l'article précédent, un intérêt supplémentaire au taux de quatre pour cent par an sur l'insuffisance, depuis la date de son défaut jusqu'à la date du paiement.»

Pour aucune des années 1919 à 1934, les intimés ont-ils effectué un paiement au moment de la production de leurs déclarations ou à l'échéance des versements subséquents prévus à l'art. 48. Ils devraient donc payer l'intérêt additionnel prévu à l'art. 49, outre l'intérêt visé à l'art. 48. Ils ne contestent pas ce fait. Leur prétention selon laquelle, dans les circonstances,

³ [1940] A.C. 138; [1939] S.C.R. 125; [1938] Ex.C.R. 95; [1938-39] CTC 356, 363, 371 at 378-379.

³ [1940] A.C. 138; [1939] R.C.S. 125; [1938] R.C.É. 95; [1938-39] CTC 356, 363, 371 aux pp. 378 et 379.

circumstances the interest should not be charged is based upon s. 66 which is in these terms: "Subject to the provisions of this Act, the Exchequer Court shall have exclusive jurisdiction to hear and determine all questions that may arise in connection with any assessment made under this Act and in delivering judgment may make any order as to payment of any tax, interest or penalty or as to costs as to the said Court may seem right and proper."

It is contended that this provision gives to the Court a discretion to determine whether interest shall or shall not be exacted from the taxpayer.

Their Lordships cannot accede to this contention. The powers given to the Court by the section are in terms given subject to the provisions of the Act and therefore subject to the provisions of ss. 48 and 49. The Court has no more power under the sections to waive the payment of the interest than it has to waive the payment of any tax imposed by the Act, or to impose a greater rate of interest or a larger amount of tax than the Act provides. The section is merely an enactment conferring upon the Exchequer Court exclusively the jurisdiction of dealing with disputes arising in connection with assessments made under the Act; and, as regards tax, interest and penalties, its powers are confined to seeing that they are only charged in strict accordance with the Act. As regards costs the Court has no doubt a complete discretion.

The reasoning of Maclean J.⁴ in the Exchequer Court and of Kerwin J. in the Supreme Court of Canada is to like effect.

The other submission, which was not put forward in the appellant's memorandum, challenges the calculation of the interest assessed. To describe the point it will be convenient to cite the applicable statutory provision and to state certain facts appearing in the record.

The only applicable provision of the Act imposing liability for interest on unpaid taxes that was cited, and I have not found any other, is subsection 161(1). It reads:

161. (1) Where the amount paid on account of tax payable by a taxpayer under this Part for a taxation year before the expiration of the time allowed for filing the return of the taxpayer's income is less than the amount of tax payable for the year under this Part, the person liable to pay the tax shall pay interest at a prescribed rate per annum on the difference between those two amounts from the expiration of the time for filing the return of income to the day of payment.

⁴ [1938] Ex.C.R. 95; [1939] S.C.R. 125; [1938-39] CTC 356, 363.

l'intérêt ne devrait pas être imposé est fondée sur l'art. 66, qui est ainsi rédigé: «Subordonnement aux dispositions de la présente loi, la cour de l'Échiquier possède la juridiction exclusive pour entendre et juger toutes questions qui peuvent surgir relativement à une cotisation faite sous le régime de la présente loi, et lorsqu'elle rend son jugement, elle peut décerner, concernant le paiement de tout impôt, intérêt ou amende, ou le paiement des frais, l'ordonnance qu'elle trouve juste et convenable.»

Il est allégué que cette disposition confère à la Cour un pouvoir discrétionnaire pour déterminer si l'intérêt doit ou ne doit pas être exigé du contribuable.

Leurs Seigneuries ne sauraient accueillir cette prétention. Les pouvoirs que la Cour tient de cet article sont, de par leur formulation, subordonnés aux dispositions de la Loi, donc aux art. 48 et 49. En vertu de ces articles, la Cour ne peut pas plus écarter le paiement de l'intérêt qu'elle ne peut dispenser de payer un impôt imposé par la Loi, ou imposer un taux d'intérêt plus élevé ou un montant d'impôt plus grand que celui que prévoit la Loi. L'article est simplement une disposition conférant à la Cour de l'Échiquier la compétence exclusive de trancher tout litige découlant de cotisations établies sous le régime de la Loi; et pour ce qui est de l'impôt, de l'intérêt et des amendes, ses pouvoirs consistent uniquement à s'assurer que leur paiement n'est imposé qu'en stricte conformité avec la Loi. A propos des frais, la Cour a incontestablement un pouvoir d'appréciation souverain.

Le raisonnement du juge Maclean⁴ de la Cour de l'Échiquier et celui du juge Kerwin de la Cour suprême du Canada vont dans le même sens.

L'autre argument, qui n'a pas été avancé dans le mémoire de l'appellant, conteste le calcul de l'intérêt fixé. A ce sujet, il convient de citer la disposition légale applicable et d'exposer certains faits figurant au dossier.

Le paragraphe 161(1) est la seule disposition applicable de la Loi relative au paiement d'un intérêt sur les impôts impayés qui a été citée, et je n'en ai pas trouvé d'autres. Il est ainsi rédigé:

161. (1) Lorsque la somme, versée au titre de l'impôt payable par un contribuable pour une année d'imposition en vertu de la présente Partie avant l'expiration du délai accordé pour l'envoi de la déclaration de revenu du contribuable, est inférieure au montant de l'impôt payable pour l'année en vertu de la présente Partie, la personne responsable du paiement de l'impôt doit acquitter des intérêts, au taux annuel prescrit, sur la différence entre ces deux sommes, pour la période allant de l'expiration du délai imparti pour la déclaration du revenu au jour du paiement.

⁴ [1938] R.C.É. 95; [1939] R.C.S. 125; [1938-39] CTC 356, 363.

At the material time the rate of interest as prescribed by Regulation 4300(1) [*Income Tax Regulations*, SOR/72-68] was 6% per annum.

A l'époque en cause, le taux d'intérêt prescrit par le paragraphe 4300(1) des Règlements [*Règlements de l'impôt sur le revenu*, DORS/72-68] était de 6% l'an.

a

In the taxation years in question Otto John Rath was an employee of the Government of Canada from whose salary deductions on account of income tax were being made. When filing his income tax returns for 1974 and 1975, which were due on the 30th of April 1975 and 1976 respectively, he was entitled to and claimed credit for the amounts of such deductions. For the year 1974 his total credit for deductions amounted to \$11,756.50. His taxes for the year, as finally reassessed on March 4, 1977, were \$13,514.70. It would seem therefore that the difference, in respect of which he was liable to pay interest for somewhat less than two years was at most \$1,758.20. Nevertheless he was assessed an amount of \$736.50 for interest.

Pendant les années d'imposition considérées, Otto John Rath travaillait pour le gouvernement du Canada. Des prélèvements étaient faits sur son salaire au titre d'impôt sur le revenu. Lors de la production de ses déclarations d'impôt sur le revenu pour les années 1974 et 1975, la date limite étant le 30 avril 1975 et le 30 avril 1976 respectivement, il était en droit de réclamer, et il a réclamé, un crédit d'impôt équivalant aux montants de ces déductions. Pour l'année 1974, le total de ses crédits d'impôt, par suite de ces déductions, s'élevait à \$11,756.50. L'impôt qu'il devait payer pour l'année, ainsi qu'il ressort de la dernière cotisation établie le 4 mars 1977, était de \$13,514.70. Il semblerait donc que la différence, sur laquelle il devait payer l'intérêt pour une période inférieure à deux ans, était, tout au plus, de \$1,758.20. Toutefois, la somme due à titre d'intérêt a été fixée à \$736.50.

e

For the year 1975 his total credits were \$12,275.30 and the taxes assessed on March 8, 1977 were \$13,779.10 leaving a balance of \$1,503.80 on which at most, as it seems to me, interest for ten months and eight days would be payable. Interest assessed, however, was \$722.31. I have said "at most" with respect to the amount for each year as it is not clear and no point was made relating to it, that the amounts should not be further reduced by the amounts of Ontario Tax Credits.

Pour l'année 1975, le total de ses crédits d'impôt était de \$12,275.30, et la cotisation d'impôt établie le 8 mars 1977 s'élevait à \$13,779.10; il reste un solde de \$1,503.80 tout au plus sur lequel, il me semble, l'intérêt payable courrait sur une période de dix mois et huit jours. L'intérêt a toutefois été établi à \$722.31. J'ai dit «tout au plus» relativement à la somme établie pour chaque année, car il n'est pas clair, et aucun argument n'a été soulevé à cet égard que ces montants ne devraient pas être réduits encore en soustrayant des crédits d'impôt de l'Ontario de ces sommes.

h

The explanation for the apparently excessive interest assessments is that when filing his income tax returns the taxpayer claimed deductions for moving expenses which included the loss sustained as a result of the fire and in the original assessments deductions of amounts in respect of the loss had been allowed. The result in respect of both years was to show an overpayment of tax for which a refund was paid under subsection 164(1) and probably with interest, as provided in subsection

On explique ces montants d'intérêt apparemment excessifs en disant que lors de la production de ses déclarations d'impôt sur le revenu, le contribuable a réclamé, au titre de frais de déménagement, des déductions qui comprenaient la perte subie à la suite de l'incendie, et que, dans les cotisations originaires, des déductions relativement à la perte avaient été autorisées. Pour les deux années considérées, il en est résulté un paiement en trop au titre de l'impôt pour lequel un rembourse-

j

164(3)⁵. As I understand the explanation given by counsel for the respondent, upon reassessment the refunded amounts were treated as taxes that were unpaid as of the 30th of April 1975 and 1976 when the returns for 1974 and 1975 respectively were due and interest was computed and assessed accordingly.

I can find nothing in the wording of subsection 161(1) which authorizes such a computation or imposes an obligation to pay interest so computed. The wording which, as it seems to me, is as plain and ordinary as any that is in the Act, has been virtually unchanged since the coming into force of the 1948 *Income Tax Act*, S.C. 1948, c. 52. Immediately prior to that a corresponding provision of the *Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97, as amended by S.C. 1944-45, c. 43, section 14, had been somewhat differently worded. It read:

54. ...

(3) Unless otherwise provided, all taxes found due and unpaid shall bear interest at the rate of four per centum per annum from the day prescribed for the filing of the return to the day of payment.

There was also a provision in section 56 for refunding overpayments of tax but not with interest thereon. It may have been possible to justify a computation and assessment such as was made in this case under the wording of subsection 54(3)

⁵ 164. ...

(3) Where an amount in respect of an overpayment is refunded, or applied under this section on other liability, interest at a prescribed rate per annum shall be paid or applied thereon for the period commencing with the latest of

- (a) the day when the overpayment arose,
- (b) the day on or before which the return of the income in respect of which the tax was paid was required to be filed, and

(c) the day when the return of income was actually filed, and ending with the day of refunding or application aforesaid, unless the amount of the interest so calculated is less than \$1, in which event no interest shall be paid or applied under this subsection.

ment a été effectué en vertu du paragraphe 164(1), probablement avec intérêt, tel qu'il est prévu au paragraphe 164(3)⁵. Si je comprends bien l'explication donnée par l'avocat de l'intimée, lors de la nouvelle cotisation, les montants remboursés ont été considérés comme des impôts exigibles à compter du 30 avril 1975 et du 30 avril 1976, dates auxquelles les déclarations pour les années 1974 et 1975 respectivement devaient être déposées, et un intérêt a été calculé et fixé en conséquence.

Je ne trouve rien dans le texte du paragraphe 161(1) qui autorise un tel calcul ou qui impose l'obligation de payer l'intérêt ainsi calculé. Ce texte, qui est, à mon avis, aussi simple et ordinaire que les autres textes de la Loi, est resté pratiquement intact depuis l'entrée en vigueur de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948, S.C. 1948, chap. 52. Immédiatement avant celle-ci, il y avait, dans la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, chap. 97, modifiée par S.C. 1944-45, chap. 43, article 14, une disposition équivalente dont la formulation était quelque peu différente. Cette disposition était ainsi rédigée:

54. ...

(3) A moins de dispositions contraires, tous les impôts jugés dus et impayés doivent porter intérêt au taux de quatre pour cent l'an à compter du jour prescrit pour la production de la déclaration jusqu'au jour du paiement.

Il y avait également à l'article 56, une disposition prévoyant le remboursement du paiement en trop au titre de l'impôt, mais sans intérêt afférent. Il se peut que le libellé du paragraphe 54(3) aurait pu justifier le calcul et la cotisation qui ont été effec-

⁵ 164. ...

(3) Lorsqu'une somme est remboursée à titre de paiement en trop ou qu'elle est affectée, en vertu du présent article, à l'acquittement d'une autre obligation, des intérêts au taux annuel prescrit doivent être payés ou affectés à l'acquittement de cette autre obligation, pour la période commençant à la dernière des dates suivantes:

- a) le jour où le paiement en trop a été fait,
- b) au plus tard le jour où la déclaration de revenu, qui a fait l'objet du paiement d'impôt, devait être produite, ou
- c) le jour de la production effective de la déclaration de revenu,

en se terminant le jour du remboursement ou de l'affectation susdite, à moins que le montant des intérêts ainsi calculés ne soit inférieur à \$1, auquel cas aucun intérêt ne doit être payé ni affecté conformément au présent paragraphe.

but it does not appear to have been contemplated by that Act, the 1948 Act or the present Act that refunds would be made that would later be found to have been unwarranted. In any case, no provision imposing an obligation to pay interest on such amounts appears to have been enacted in either the 1948 Act or the present Act.

The facts as I view them are that as of the 30th of April 1975 and 1976 the amounts of the deductions had been paid on account of the taxes payable by the taxpayer for the previous year, within the meaning of subsection 161(1), and in my opinion neither an erroneous assessment nor a refund made as a result of it can avail to change these facts or render unpaid what had in fact been paid by the relevant date. It may be that when a refund with interest has been made as a result of an erroneous assessment, and more particularly where the error results at least in part from an erroneous claim by the taxpayer for deductions in computing income, a taxpayer, who has had the use of the refunded amount for a time until the erroneous assessment was corrected, should in equity pay interest on the refund for that period. But this is not a matter of equity. There is no equity in a tax. Under a taxing statute the Crown is entitled only to such exactions as the statute imposes. The case, as I see it, is simply one in which the Department, with full knowledge of the facts, made erroneous assessments and unwarranted refunds. As there was no statutory provision imposing an obligation to pay interest for the use of the refunds until the errors were corrected by reassessments, the taxpayer, in my opinion, was not liable for such interest or to be assessed for it.

I would allow the appeal in part and refer the reassessments back to the Minister for reconsideration and reassessment on the basis that the amounts of taxes for the years 1974 and 1975 in respect of which Otto John Rath was liable to pay interest under subsection 161(1) of the *Income Tax Act* were not more than the amounts of \$1,758.20 and \$1,503.80 respectively.

tués en l'espèce, mais il semble que ni cette Loi, ni la Loi de 1948, ni la Loi actuelle n'aient prévu que des remboursements qui seraient faits pourraient plus tard être jugés injustifiés. En tout cas, il semble que ni la Loi de 1948 ni la Loi actuelle ne contiennent une disposition imposant une obligation de payer un intérêt sur ces montants.

Il ressort des faits, tels que je les vois, qu'au 30 avril 1975 et au 30 avril 1976, les montants des déductions avaient été payés au titre des impôts payables par le contribuable pour l'année précédente, au sens du paragraphe 161(1), et j'estime que ni une cotisation erronée ni un remboursement effectué à la suite de celle-ci ne sauraient modifier ces faits ou rendre impayé ce qui a en fait été payé à temps. Il se peut que lorsqu'un remboursement avec intérêt a été effectué par suite d'une cotisation erronée, et plus particulièrement lorsque l'erreur découle, au moins en partie, d'une demande de déductions erronée de la part du contribuable dans le calcul de son revenu, le contribuable, qui a pu faire usage de la somme remboursée pendant un certain temps, jusqu'à la correction de la cotisation erronée, doive, en équité, payer un intérêt sur le montant de ce remboursement pour cette période. Mais, il ne s'agit pas là d'une question d'équité. Il n'existe pas d'équité en matière d'impôt. En vertu d'une loi fiscale, la Couronne a droit seulement aux prélèvements imposés par la loi. A mon avis, il s'agit, en l'espèce, tout simplement d'un cas où le Ministère a, en pleine connaissance des faits, effectué des cotisations erronées et des remboursements injustifiés. Puisqu'il n'existait aucune disposition légale imposant l'obligation de payer un intérêt pour l'usage des sommes remboursées jusqu'à la rectification des erreurs au moyen de nouvelles cotisations, j'estime que le contribuable n'était pas tenu de payer un tel intérêt ni ne devait être cotisé à l'égard de cet intérêt.

J'estime qu'il y a lieu d'accueillir en partie l'appel et de renvoyer les nouvelles cotisations au Ministre pour nouvel examen et nouvelles cotisations fondés sur le principe que les montants d'impôt pour les années 1974 et 1975 à l'égard desquels Otto John Rath devait payer un intérêt en vertu du paragraphe 161(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne dépassaient pas respectivement les sommes de \$1,758.20 et de \$1,503.80.

As the appeal succeeds only to a minor extent and on a point not raised in the appellant's memorandum of argument, I do not think an award of costs against the Crown is warranted. The Crown does not ask for costs. In these circumstances no costs should be awarded to either party.

URIE J.: I agree.

KERR D.J.: I agree.

L'appel n'étant accueilli que dans une très faible mesure et sur un point que l'appelant n'a pas soulevé dans son mémoire, je ne pense pas qu'une adjudication de dépens contre la Couronne soit justifiée. La Couronne ne demande pas de dépens. Dans ces circonstances, il n'y aura pas d'adjudication de dépens.

LE JUGE URIE: Je souscris aux motifs ci-dessus.

b LE JUGE SUPPLÉANT KERR: Je souscris aux motifs ci-dessus.