

**L. & M. Wood Products Ltd., North Battleford Lumber and Post Sales Ltd., and Glaslyn Forest Products Ltd. (Plaintiffs)**

v.

**Minister of National Revenue (Defendant)**

Trial Division, Heald J.—Saskatoon, Saskatchewan, November 17; Ottawa, November 22, 1972.

*Income tax—Practice—Companies assessed as associated companies—Companies appeal in one action—Statement of claim struck out—Income Tax Act 1972, s. 175(3)—Federal Court Rules 1714, 1715.*

In assessing the three plaintiff companies the Minister deemed them to be associated with each other for certain purposes under the *Income Tax Act*. The three plaintiffs appealed from that decision in a single action.

*Held*, the statement of claim must be struck out. Having regard to the provisions of section 175(3) of the *Income Tax Act* 1972 and Federal Court Rules 1714 and 1715, each of the three taxpayers should have instituted a separate appeal, though, *semble*, after the pleadings are closed section 175(3) would permit the separate appeals to be joined.

MOTION.

*David W. Beaubier* for plaintiffs.

*Frank Dubrule, Q.C., and Bob Crump* for defendant.

HEALD J.—This is an application by notice of motion for an order striking out the statement of claim herein.

The three plaintiffs in this action are all corporations duly incorporated under the laws of the Province of Saskatchewan. The plaintiffs L. & M. Wood Products Ltd. and North Battleford Lumber and Post Sales Ltd. are appealing their income tax assessments by the defendant for the taxation years 1968 and 1969. The plaintiff, Glaslyn Forest Products Ltd., is appealing its income tax assessment by the defendant for the taxation year 1969.

However, the problem is that the said income tax assessments are attacked in one single proceeding in the Federal Court. The statement of claim asserts that the defendant has deemed the

**L. & M. Wood Products Ltd., North Battleford Lumber and Post Sales Ltd., et Glaslyn Forest Products Ltd. (Demandereses)**

c.

**Le ministre du Revenu national (Défendeur)**

Division de première instance, le juge Heald—Saskatoon (Saskatchewan), le 17 novembre; Ottawa, le 22 novembre 1972.

*Impôt sur le revenu—Procédure—Compagnies cotisées à titre de compagnies associées—Appel interjeté par les compagnies au moyen d'une action unique—Radiation de la déclaration—Loi de l'impôt sur le revenu de 1972, art. 175(3)—Règles 1714 et 1715 de la Cour fédérale.*

Le Ministre a établi les cotisations des trois compagnies demandereses en les réputant associées entre elles pour certaines fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les trois demandereses contestent cette décision au moyen d'une action unique.

*Arrêt*: la déclaration doit être radiée. Compte tenu de l'article 175(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1972 et des Règles 1714 et 1715 de la Cour fédérale, chacun des trois contribuables aurait dû interjeter un appel distinct. *Semble*: une fois le dossier en état, l'article 175(3) aurait permis la jonction des appels.

REQUÊTE.

*David W. Beaubier* pour les demandereses.

*Frank Dubrule, c.r., et Bob Crump* pour le défendeur.

LE JUGE HEALD—La présente requête, présentée par voie d'avis de demande, vise à obtenir une ordonnance radiant la déclaration dans la présente instance.

Les trois demandereses à cette action sont toutes des compagnies régulièrement constituées sous le régime des lois de la province de la Saskatchewan. Les demandereses L. & M. Wood Products Ltd. et North Battleford Lumber and Post Sales Ltd. portent appel des cotisations à l'impôt sur le revenu que le défendeur a établies au titre de leurs années d'imposition 1968 et 1969. La demanderesse Glaslyn Forest Products Ltd. fait appel de la cotisation à l'impôt sur le revenu qu'a établie le défendeur au titre de son année d'imposition 1969.

Cependant, la difficulté réside dans le fait que ces cotisations à l'impôt sur le revenu font l'objet d'une seule action devant la Cour fédérale. La déclaration énonce que le défendeur a

three plaintiff taxpayers to be associated with each other for the purpose of section 39 of the *Income Tax Act* under the provisions of section 138A(2) of said Act and all three plaintiffs challenge that decision in this single proceeding. The impugned statement of claim is dated August 17, 1972 and was filed in the Court on August 18, 1972. These proceedings are accordingly governed by the provisions of the *Income Tax Act* 1972 which came into force on January 1, 1972. The procedures for appeals under this Act are contained in Part I, Division J as set out in sections 169 to 180 inclusive.

The statement of claim alleges that all three taxpayers objected to the subject assessments which objections were rejected by the defendant on July 7, 1972 and this action is an appeal to this Court from said decision by the defendant.

The following sections of the *Income Tax Act* 1972 are pertinent to a proper consideration of this motion:

**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

(b) where the taxpayer indicates in the notice of objection that he wishes to appeal immediately either to the Tax Review Board or to the Federal Court and that he waives reconsideration of the assessment and the Minister consents, file a copy of the notice of objection with the Registrar of the Tax Review Board or in the Registry of the Federal Court, as the case may be,

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

réputé ces trois contribuables associés entre eux aux fins de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en vertu de l'article 138A(2) de cette loi, et les trois demanderesse contestent cette décision au moyen de cette action unique. La déclaration attaquée est datée du 17 août 1972 et a été déposée le 18 août 1972 devant cette Cour. Ce sont donc les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1972, qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1972, qui régissent cette action. La procédure d'appel que prévoit cette loi figure dans la Partie I, Section J, et elle est décrite aux articles 169 à 180 inclus.

La déclaration énonce que les trois contribuables se sont toutes opposées aux cotisations en cause, que le défendeur a rejeté ces oppositions le 7 juillet 1972 et que l'objet de la présente action est de porter appel devant cette Cour de ladite décision du défendeur.

Les articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1972 qui doivent être examinés relativement à cette demande sont les suivants:

**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

b) lorsqu'un contribuable mentionne dans cet avis d'opposition qu'il désire interjeter appel immédiatement auprès de la Commission de révision de l'impôt ou auprès de la Cour fédérale, et renonce à ce qu'un nouvel examen soit fait de la cotisation et que le Ministre y consent, déposer une copie de l'avis d'opposition auprès du registraire de la Commission de révision de l'impôt ou au greffe de la Cour fédérale, selon le cas,

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

(b) 180 days have elapsed after service of the notice of objection and the Minister has not notified the taxpayer that he has vacated or confirmed the assessment or reassessed;

but no appeal under this section may be instituted after the expiration of 90 days from the day notice has been mailed to the taxpayer under section 165 that the Minister has confirmed the assessment or reassessed.

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.

(2) Where a taxpayer has served a notice of objection to an assessment under section 165, he may, in place of appealing to the Tax Review Board under section 169, appeal to the Federal Court of Canada at a time when, under section 169, he could have appealed to the Tax Review Board.

In this case, the three plaintiff taxpayers have purported to appeal direct to this Court under section 172(2). They have, according to the pleadings, complied with the 90 day period stipulated in section 169 inasmuch as the subject assessments were apparently confirmed by the defendant as contemplated by section 165(3) on July 7, 1972.

The matter of institution of appeals is covered by section 175 of the Act, the relevant portions of which are as follows:

175. (1) An appeal to the Federal Court under this Act . . . shall be instituted,

- (a) in the case of an appeal by a taxpayer,
  - (i) in the manner set forth in section 48 of the *Federal Court Act*,

(3) An appeal instituted under this section shall be deemed to be an action in the Federal Court to which the *Federal Court Act* and the Federal Court Rules applicable to an ordinary action apply, except as varied by special rules made in respect of such appeals, and except that

- (a) the Rules concerning joinder of parties and causes of action do not apply except to permit the joinder of appeals instituted under this section;

Section 175(1) provides for appeals being instituted "in the manner set forth in section 48 of the *Federal Court Act*," which provision authorizes the institution of a proceeding against the Crown by a document in the form

b) après l'expiration des 180 jours qui suivent la signification de l'avis d'opposition sans que le Ministre ait notifié au contribuable le fait qu'il a annulé ou ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation,

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 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.

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.

(2) Lorsqu'un contribuable a signifié un avis d'opposition à une cotisation visée à l'article 165, il peut, au lieu d'interjeter appel auprès de la Commission de révision de l'impôt en vertu de l'article 169, interjeter appel auprès de la Cour fédérale du Canada à une date où, selon l'article 169, il lui aurait été permis de le faire à la Commission de révision de l'impôt.

Dans cette instance, les trois contribuables demandeurs ont décidé d'interjeter directement appel devant cette Cour en vertu de l'article 172(2). Selon les plaidoiries, ils ont observé le délai de 90 jours prévu à l'article 169, puisqu'il semble que le défendeur a ratifié les cotisations en cause le 7 juillet 1972, comme le prévoit l'article 165(3).

La manière d'interjeter appel est prévue à l'article 175 de la loi, dont les passages qui s'y rapportent sont les suivants:

175. (1) En vertu de la présente loi, un appel auprès de la Cour fédérale . . . est introduit,

- a) dans le cas d'un appel interjeté par un contribuable,
  - (i) de la manière indiquée à l'article 48 de la *Loi sur la Cour fédérale*,

(3) Un appel interjeté en vertu du présent article est réputé être une action en Cour fédérale à laquelle s'appliquent la *Loi sur la Cour fédérale* et les règles de la Cour fédérale concernant une action ordinaire, sous réserve des règles spéciales établies relativement à ces appels et sauf que

- a) les règles concernant la jonction des parties et des bases d'actions ne s'appliquent que pour permettre la jonction des appels introduits en vertu du présent article;

L'article 175(1) prévoit que les appels doivent être introduits «de la manière indiquée à l'article 48 de la *Loi sur la Cour fédérale*» et cette disposition prévoit qu'une procédure contre la Couronne peut être engagée au moyen

set out in Schedule A of that Act, and that Schedule provides for a statement of claim or declaration with the person launching the proceeding described as "plaintiff" and "Her Majesty the Queen" described as "defendant". This Court has decided that the preferable procedure in income tax appeals under section 175 is to join "Her Majesty the Queen" as defendant rather than "the Minister of National Revenue". (See *Mastino Developments Ltd. v. The Queen* [1972] F.C. 532, judgment of Noël A.C.J. See also *Weintraub v. The Queen* [1972] F.C. 611, judgment of Noël A.C.J. affirmed by the Federal Court of Appeal [1972] F.C. 619.)

In the case at bar, "the Minister of National Revenue" is the defendant. This is not fatal to the sufficiency of subject statement of claim but I refer to it because it is at variance with the now established procedure in this Court.

However, this statement of claim is, in my view, fatally defective because it does not comply with section 175(3) of the Act. Subsection (3) makes applicable to this procedure the Federal Court Rules excepting that said Rules concerning joinder of parties and causes of action do not apply except to permit the joinder of appeals instituted under section 175.

The applicable Federal Court Rules are Rules 1714 and 1715 which read as follows:

**RULE 1714.** (1) A plaintiff may in one action claim relief against the same defendant in respect of more than one cause of action

(a) if the plaintiff claims, and the defendant is alleged to be liable, in the same capacity in respect of all the causes of action; or

(b) with the leave of the Court.

(2) An application for leave under paragraph (1) may be made *ex parte* before commencement of the action.

**RULE 1715.** (1) Two or more persons may be joined together in one action as plaintiffs or as defendants with the leave of the Court or where

(a) if separate actions were brought by or against each of them, as the case may be, some common question of law or fact would arise in all the actions; or

d'un acte de procédure en la forme indiquée à l'annexe A de cette loi, annexe qui contient un modèle de déclaration où la personne qui engage ces procédures est appelée le «demandeur» et «Sa Majesté la Reine» la «défenderesse». Cette Cour a décidé qu'en matière d'appels relatifs à l'impôt sur le revenu que prévoit l'article 175, il est préférable d'appeler «Sa Majesté la Reine» comme défenderesse et non «le ministre du Revenu national». (Voir l'arrêt *Mastino Developments Ltd. c. La Reine* [1972] C.F. 532, jugement du juge en chef adjoint Noël. Voir aussi l'arrêt *Weintraub c. La Reine* [1972] C.F. 611, jugement du juge en chef adjoint Noël, confirmé par la Cour fédérale d'appel [1972] C.F. 619.)

Dans la présente affaire, le défendeur est «le ministre du Revenu national». Ceci ne vicie pas la déclaration mais je l'indique parce que cela diffère de ce qui est maintenant la procédure établie devant cette Cour.

J'estime cependant que cette déclaration est entachée d'un vice qui la rend nulle, parce qu'elle ne respecte pas l'article 175(3) de la loi. Le paragraphe (3) rend les règles de la Cour fédérale applicables à cette procédure, à l'exception des règles concernant la jonction des parties et des bases d'action, qui ne s'appliquent que pour permettre la jonction des appels introduits en vertu de l'article 175.

Les règles de la Cour fédérale qui doivent s'appliquer sont les Règles 1714 et 1715 qui se lisent ainsi:

**RÈGLE 1714.** (1) Un demandeur peut, dans une même action, demander redressement contre le même défendeur pour plus d'une cause d'action,

a) si le demandeur poursuit du même chef pour toutes ces causes d'action et s'il est allégué que le défendeur est responsable du même chef pour toutes les causes d'action, ou

b) avec la permission de la Cour.

(2) Une demande de permission prévue par le paragraphe (1) peut être faite *ex parte* avant l'introduction de l'action.

**RÈGLE 1715.** (1) Deux personnes ou plus peuvent être jointes en tant que codemandeurs ou en tant que codéfendeurs, dans une même action, soit avec la permission de la Cour, soit

a) lorsqu'une même question de droit ou de fait se pose dans toutes les actions si des actions distinctes étaient intentées par ou contre chacune de ces personnes, selon le cas, ou

(b) all rights to relief claimed in the action (whether they are joint, several or alternative) are in respect of or arise out of the same fact, matter or thing.

(2) Where the plaintiff in any action claims any relief to which any other person is entitled jointly with him, all persons so entitled shall, subject to the provisions of any Act and, unless the Court gives leave to the contrary, be made parties to the action and any of them who does not consent to being joined as a plaintiff shall, subject to any order made by the Court on an application for leave under paragraph (1), be made a defendant.

Were it not for the specific prohibition contained in section 175(3) of the *Income Tax Act*, it may well be that the plaintiffs here could bring themselves within the provisions of said Rules so as to permit several taxpayers to appeal their income tax assessments in one proceeding. However, reading section 175(3) with Rules 1714 and 1715 and taking said section in the context of the income tax statute as a whole, I have the view that each taxpayer must "institute" his appeal separate and apart from any other taxpayer. The scheme of the statute applies to separate taxation years and to separate taxpayers. Each assessment in each year is, it seems to me, a separate cause of action. The object of the appeal procedures set out in the Act is to obtain an adjudication of the issues which have arisen between a particular taxpayer and the Minister of National Revenue as to his liabilities under the statute for a particular taxation year.

I am therefore of the opinion that the three separate taxpayers in this case should have commenced separate appeals against the income tax assessments complained of. Once this were done and the Minister had pleaded thereto, and the pleadings were closed, I believe that section 175(3)(a) would permit the appeals to be joined for the purposes of trial, if, as submitted by plaintiffs' counsel, the three appeals depend on common facts and on the same legal issues.

I have therefore concluded that the present statement of claim cannot be allowed to stand and must be struck out. I reach this conclusion with some reluctance because the plaintiffs have very definitely indicated their intention to

b) lorsque tous les droits au redressement demandé dans l'action (qu'ils soient conjoints, solidaires ou alternatifs) concernent le même fait, la même question ou la même chose, ou en découlent.

(2) Lorsque le demandeur dans une action demande un redressement auquel une autre personne a droit conjointement avec lui, toutes les personnes ayant ainsi droit à ce redressement doivent, sous réserve des dispositions de toute loi et sauf permission contraire donnée par la Cour, être constituées parties à l'action et celle d'entre elles qui ne consent pas à être codemandeur doit, sous réserve de toute ordonnance rendue par la Cour au sujet d'une demande de permission faite en vertu du paragraphe (1), être mise en cause à titre de codéfendeur.

N'était l'interdiction particulière que contient l'article 175(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les demandereses auraient fort bien pu se prévaloir de ces dispositions des règles, ce qui permettrait à plusieurs contribuables d'interjeter appel de leurs cotisations à l'impôt sur le revenu au moyen d'une seule procédure. Toutefois, en rapprochant l'article 175(3) des Règles 1714 et 1715 et en prenant cet article dans le contexte général de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, je pense que chaque contribuable doit «introduire» son appel individuellement et séparément de tout autre. La loi vise chaque année d'imposition distincte et chaque contribuable distinct. Chaque cotisation annuelle constitue, il me semble, une cause d'action distincte. Le but des procédures d'appel qu'expose la loi est d'arriver à une décision sur les questions qui se sont élevées entre un contribuable déterminé et le ministre du Revenu national à propos de son assujettissement que prévoit la loi au titre d'une année d'imposition déterminée.

J'estime donc que les trois contribuables distincts dans cette affaire auraient dû instituer des appels distincts contre les cotisations à l'impôt sur le revenu dont ils se plaignent. Ceci fait et si le Ministre avait présenté une défense à cet égard, et une fois le dossier en état, je pense que l'article 175(3)a) aurait permis la jonction des appels aux fins du procès si, comme l'avocat des demandereses le soutient, ces trois appels reposent sur des faits communs et soulèvent les mêmes questions de droit.

Je conclus donc de ce qui précède qu'il n'est pas possible de maintenir la présente déclaration et qu'elle doit être radiée. C'est à regret que j'arrive à cette conclusion, car les demandereses ont manifesté de manière non équivoque

appeal the Minister's assessments to this Court within the time limit prescribed by the Act and they should be given every opportunity to do so. However, their right to appeal is statutory and is contingent upon compliance with the conditions set out in that part of the statute conferring on them the right to appeal.

My decision to strike out this statement of claim would leave the plaintiffs in a difficult position because of the expiration of the 90 day appeal time limit under section 169 were it not for the relieving provisions of section 167(4) which read as follows:

167. (4) Where no appeal to the Federal Court of Canada under section 172 has been instituted within the time limited by that section, an application may be made to the Federal Court of Canada by notice filed in the Court and served on the Deputy Attorney General of Canada at least 14 days before the application is returnable for an order extending the time within which such appeal may be instituted and the Court may, if in its opinion the circumstances of the case are such that it would be just and equitable to do so, make an order extending the time for appealing and may impose such terms as it deems just.

This subsection enables the plaintiffs to make the application for extension of time contemplated thereunder provided the conditions set out in section 167(5) are complied with.

The statement of claim herein is therefore ordered to be struck out. No costs were asked for and, in the circumstances, I will make no order as to costs.

leur intention d'interjeter appel des cotisations du Ministre devant cette Cour dans le délai que prescrit la loi et il devrait leur être permis de le faire. Cependant, leur droit d'appel résulte de la loi et dépend de l'observation des conditions énoncées dans la partie de la loi qui leur accorde ce droit d'appel.

Ma décision de radier cette déclaration risque de laisser les demandesses dans une situation difficile, à cause de l'expiration du délai de 90 jours que prévoit l'article 169, n'étaient les dispositions d'exonération de l'article 167(4), qui se lisent ainsi:

167. (4) Lorsque aucun appel auprès de la Cour fédérale du Canada n'a été interjeté en vertu de l'article 172 dans le délai imparti par cet article, une demande peut être faite à la Cour fédérale du Canada, au moyen d'un avis déposé à la Cour et signifié au sous-procureur général du Canada au moins 14 jours avant la présentation de la demande faite en vue d'obtenir une ordonnance prolongeant le délai dans lequel un tel appel peut être interjeté, et la Cour peut, si, à son avis, les circonstances du cas sont telles qu'il serait juste et équitable de le faire, rendre une ordonnance prolongeant le délai d'appel et imposer les conditions qu'elle estime justes.

Ce paragraphe permet aux demandesses de demander la prolongation du délai qu'il prévoit à condition qu'elles se conforment aux conditions énoncées à l'article 167(5).

La présente déclaration doit donc être radiée. Les dépens n'ont pas fait l'objet d'une demande et, dans ces conditions, je ne rendrai aucune ordonnance en ce qui les concerne.