

**Her Majesty the Queen** *Appellant*;

and

**The J. B. & Sons Co. Ltd.** (by suggestion)  
formerly The John Bertram and Sons Co. Ltd.  
*Respondent*.

1969: April 22, 23; 1969: November 17.

Present: Cartwright C.J. and Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie, Hall, Spence and Pigeon JJ.

ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT  
OF CANADA

*Taxation—Sales tax—Production machinery—Removal of exemption—Application for refund—Whether sale contract permitted to add tax to amount of contract—Interpretation of contract by provincial Court in proceeding in which Crown not a party—Weight to be given to that interpretation in action before Exchequer Court for refund—Act to amend the Excise Tax Act, 1963 (Can.), c. 12, ss. 7, 9, 10—Exchequer Court Act, R.S.C. 1952, c. 98, s. 18(1)(d)—Excise Tax Act, R.S.C. 1952, c. 100, s. 30(1)(a).*

*Courts—Judgments—Equal or co-ordinate jurisdiction—Judicial comity.*

On April 15, 1963, the respondent sold a hot mill which was exempt from sales tax under Schedule III of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100. The contract stipulated that the price was subject to certain adjustments including "the amount of any federal or provincial sales tax imposed by law". On June 14, 1963, the exemption was repealed. The repealing legislation provided, in the case of certain fixed price contracts, for the refund of the tax which became payable by a vendor who was not permitted by his contract to add the tax to the purchase price. The respondent paid the tax under protest out of funds provided by the purchaser in accordance with the terms of a letter-agreement stating that the purchaser did not recognize any liability to pay the tax and that the respondent was to apply for a refund and remit it to the purchaser. A motion, without notice to the Department of National Revenue, was made in the Supreme Court of Ontario for an order determining the rights of the respondent and the

**Sa Majesté la Reine** *Appelante*;

et

**The J. B. & Sons Co. Ltd.** (par reprise d'instance)  
précédemment The John Bertram and Sons Co.  
Ltd. *Intimée*.

1969: les 22 et 23 avril; 1969: le 17 novembre.

Présents: Le Juge en Chef Cartwright et les Juges Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie, Hall, Spence et Pigeon.

EN APPEL DE LA COUR DE L'ÉCHIQUIER  
DU CANADA

*Revenu—Taxe de vente—Machine de production—Abrogation de l'exemption—Demande de remboursement—Le contrat de vente permet-il d'ajouter la taxe au montant du contrat—Interprétation du contrat par Cour provinciale dans une action où la Couronne n'était pas partie—Valeur à donner à cette interprétation dans une action pour remboursement devant la Cour de l'Échiquier—Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise, 1963 (Can.), c. 12, art. 7, 9, 10—Loi sur la Cour de l'Échiquier, S.R.C. 1952, c. 98, art. 18(1)(d)—Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1952, c. 100, art. 30(1)(a).*

*Cours—Jugements—Jurisdiction égale ou équivalente—Respect des décisions judiciaires.*

L'intimée a vendu en date du 15 avril 1963 un laminoir à chaud qui était exempté de la taxe de vente selon l'Annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100. Le contrat stipulait que le prix était sujet à des ajustements y compris le montant de toute taxe de vente fédérale ou provinciale imposée par la loi. Cette exemption a été abrogée le 14 juin 1963 par une loi décrétant en même temps qu'il pouvait être accordé, dans le cas de contrat pour un montant forfaitaire, un remboursement de la taxe devenue payable par un vendeur dont le contrat ne permettait pas d'ajouter la taxe au montant du prix d'achat. L'intimée a payé la taxe sous protêt sur des fonds versés par l'acheteur conformément à une convention sous forme de lettre disant que l'acheteur ne reconnaissait aucune obligation de payer la taxe et que l'intimée devait demander un remboursement et le remettre à l'acheteur. Sans avis au Ministre du Revenu National, une requête a été présentée à la Cour suprême de l'Ontario

purchaser under the contract. The judgment of that Court declared that the liability to pay the tax rested upon the respondent who then sought its recovery by petition of right. The Exchequer Court allowed the petition of right solely because it considered itself obliged to take the view "that judgments of Courts of equal or co-ordinate jurisdiction should be followed in the absence of strong reason to the contrary". The Court stated, however, that if the matter had come before it initially, it would have come to a contrary conclusion. The Crown appealed to this Court.

*Held:* The appeal should be allowed.

*Per Cartwright C.J.:* As between the purchaser and the respondent the Supreme Court of Ontario had jurisdiction to construe the agreement and to give a judgment binding on the parties thereto. That judgment was not a judgment *in rem* and was binding only upon the parties to the proceeding. If it is sought to recover money from the Crown in reliance on the refund section and a question arises as to the existence of the prescribed condition it would seem obvious that the Crown is a necessary party to the proceeding. On the true construction of the contract the respondent can recover the tax from the purchaser because the language employed contemplates a possible future tax being borne by the purchaser by way of an increased price. This Court is in no way fettered by the judgment of the Ontario Court. It follows that the respondent cannot recover the amount of the tax from the Crown.

*Per Fauteux, Abbott, Martland, Judson and Ritchie J.:* The Supreme Court of Ontario had no jurisdiction to bind the Crown in this matter. The contract provided, in plain terms, for the passing on of the tax to the purchaser. By the terms of the repealing legislation, the tax had to be paid by the respondent. Liability for this tax was a matter entirely between the taxpayer and the Minister. The tax paid under protest could only be recovered by petition of right in the Exchequer Court under s. 18(1)(d) of the *Exchequer Court Act*. The problem which troubled the judge of the Exchequer Court in reality did not arise. The Exchequer Court alone had jurisdiction to make the decision untrammelled by the declaratory order made in the Ontario Court.

*Per Hall, Spence and Pigeon JJ.:* The judgment of the Ontario Court was pronounced without jurisdiction. The proper Court to adjudicate upon the rights of private parties under a contract is the superior Court of their province. When considering the ques-

demandant un jugement déclaratoire des droits des parties au contrat. La Cour rendit un jugement déclarant l'intimée seule tenue de payer la taxe. Une pétition de droit a alors été produite par l'intimée demandant le remboursement. La Cour de l'Échiquier accueillit la pétition seulement parce qu'elle se considérait obligée de suivre la décision d'une autre Cour de juridiction égale ou équivalente à moins d'une raison grave. Cependant, la Cour a déclaré que si l'affaire était venue devant elle à l'origine, elle aurait conclu autrement. La Couronne en appela à cette Cour.

*Arrêt:* L'appel doit être rejeté.

*Le Juge en Chef Cartwright:* La Cour suprême de l'Ontario avait compétence dans l'affaire, tant pour interpréter le contrat que pour rendre un jugement liant les parties en cause. Ce jugement n'était pas un jugement *in rem* et il liait seulement les parties en cause. Si l'on veut recouvrer certaines sommes de la Couronne en s'appuyant sur l'article permettant le remboursement et si la réalisation de la condition prescrite est mise en question, il semble évident que la Couronne doit être partie à l'instance. Le sens véritable du contrat permet à l'intimée de recouvrer de l'acheteur le montant de la taxe parce que le texte prévoit la possibilité d'une taxe future qui sera mise à la charge de l'acheteur sous forme d'augmentation du prix. Cette Cour n'est aucunement liée par le jugement de la Cour de l'Ontario. Il s'ensuit que l'intimée ne peut recouvrer de la Couronne le montant de la taxe.

*Les Juges Fauteux, Abbott, Martland, Judson et Ritchie:* La Cour suprême de l'Ontario n'avait pas compétence pour lier la Couronne dans cette affaire. Le contrat prévoyait en termes nets la transmission de la taxe à l'acheteur. Aux termes de la loi abrogeant l'exemption, la taxe devait être payée par l'intimée. La responsabilité pour cette taxe était une question ne concernant que le contribuable et le Ministre. La taxe payée sous protest ne pouvait être recouvrée que par une pétition de droit en Cour de l'Échiquier en vertu de l'art. 18(1)(d) de la *Loi sur la Cour de l'Échiquier*. Le problème qui a inquiété le juge de la Cour de l'Échiquier n'a jamais existé en réalité. Seule la Cour de l'Échiquier avait compétence pour rendre une décision, sans être entravée par le jugement déclaratoire de la Cour de l'Ontario.

*Les Juges Hall, Spence et Pigeon:* Le juge de la Cour de l'Ontario n'avait pas juridiction. Le tribunal compétent pour statuer sur les droits de citoyens parties à un contrat c'est la Cour supérieure de leur province. Si l'on examine la question soumise à la

tion submitted to the Ontario Court in the light of all the relevant facts including the letter-agreement under which the respondent's right to recover the tax from the purchaser was put beyond doubt and by virtue of which the respondent was really claiming the refund not for its own use but for the purchaser's benefit, the real question was not whether one of the parties was entitled to recover the tax from the other but whether one of them was entitled to recover it from the government of Canada for the benefit of the other. That matter was within the exclusive jurisdiction of the Exchequer Court. The purchaser cannot be considered as a stranger to this litigation. It is in the same situation as any other person for whose benefit an action is instituted. It follows that this case should be decided without reference to the judgment of the Ontario Court. The Exchequer Court was correct in its opinion as to what the proper conclusion should be on that view of the matter.

APPEAL from a judgment of Cattanach J. of the Exchequer Court of Canada<sup>1</sup>, allowing a petition of right. Appeal allowed.

*C. R. O. Munro, Q.C., and Derek Ayles, for the appellant.*

*G. F. Henderson, Q.C., and B. A. Crane, for the respondent.*

THE CHIEF JUSTICE—The relevant facts and the applicable statutory provisions are set out in the reasons of my brother Pigeon and do not require repetition but I wish to stress the circumstance mentioned by him that during the course of the hearing in this Court, counsel for the appellant in answer to a question from the Bench stated that it was not alleged that the proceedings before Landreville J. were taken or conducted in bad faith. There is no suggestion that any step has been taken seeking to reverse or set aside the judgement of Landreville J. and the time for appealing from it has long since expired although that time could, I suppose, even at this date, be extended by the Court of Appeal for Ontario.

When the question was raised between Atlas Steels Company, hereinafter referred to as Atlas, and the predecessor of the present respondent

Cour de l'Ontario à la lumière de tous les faits pertinents, y compris la convention sous forme de lettre en vertu de laquelle tout doute sur le droit pour l'intimée de recouvrer de l'acheteur la taxe avait disparu et par l'effet de laquelle c'est pour l'acheteur et non pour elle-même que l'intimée réclame aujourd'hui, on s'aperçoit que le véritable objet de la requête n'était pas de faire décider si l'une des parties avait droit de recouvrer de l'autre la taxe de vente mais bien de faire juger si l'une d'elles avait droit de la recouvrer du gouvernement du Canada au bénéfice de l'autre. Cette affaire était de la compétence exclusive de la Cour de l'Échiquier. On ne peut pas considérer l'acheteur comme étranger à l'affaire. Il se trouve dans la même situation qu'une personne pour l'avantage de laquelle un tiers intente une poursuite. Il s'ensuit que la présente cause doit être jugée sans tenir compte du jugement qui a été rendu par la Cour de l'Ontario. L'opinion de la Cour de l'Échiquier sur la conclusion à tirer dans cette alternative est parfaitement exacte.

APPEL d'un jugement du Juge Cattanach de la Cour de l'Échiquier du Canada<sup>1</sup>, accueillant une pétition de droit. Appel accueilli.

*C. R. O. Munro, c.r., et Derek Ayles, pour l'appelante.*

*G. F. Henderson, c.r., et B. A. Crane, pour l'intimée.*

LE JUGE EN CHEF—Les faits pertinents et les dispositions statutaires applicables sont relatés dans les motifs de mon collègue le Juge Pigeon et il n'est pas besoin de les répéter. Je veux toutefois insister sur un fait qu'il mentionne, savoir qu'au cours de l'audition dans cette Cour, l'avocat de l'appelante, en réponse à une question d'un juge, a déclaré qu'il n'était pas allégué que les procédures devant le Juge Landreville avaient été prises ou menées de mauvaise foi. Rien n'indique que des mesures ont été prises en vue de faire infirmer ou casser le jugement du Juge Landreville. Le délai d'appel de ce jugement est expiré depuis longtemps bien qu'il pourrait encore, je suppose, être prolongé par la Cour d'appel de l'Ontario.

Lorsque la question a été soulevée entre *Atlas Steels Company*, que j'appellerai Atlas, et l'auteur de la présente intimée quant au sens véri-

<sup>1</sup>[1968] 2 Ex. C.R. 590, [1968] C.T.C. 391, 68 D.T.C. 5246.

<sup>1</sup>[1968] 2 R.C. de l'É. 590, [1968] C.T.C. 391, 68 D.T.C. 5246.

as to the true construction of clause 18(a) of the Agreement of April 15, 1963, it was obvious that, by reason of the terms of s. 10 of c. 12 of the Statutes of Canada, 1963, 12 Eliz. II, quoted in the reasons of my brother Pigeon, the only persons having a substantial pecuniary interest in the answer to that question were the present appellant and Atlas. If it should be held that the respondent could add the amount of the tax to the sale price it would be paid to it by Atlas; if it were held that it could not it would be entitled to recover the amount of the tax from the appellant. Under these circumstances it is difficult to understand why that question was submitted in a proceeding to which the appellant was not a party. However we must deal with the circumstances as they exist.

I think it clear that as between Atlas and the respondent the Supreme Court of Ontario had jurisdiction in the proceeding brought before it to construe the Agreement of April 15, 1963, and to give a judgment binding on the parties thereto. I think it equally clear that the judgment which was pronounced by Landreville J. was not a judgment *in rem* and was binding only upon the parties to the proceeding before him.

In the action in appeal the Exchequer Court<sup>1</sup> was faced with the same question as that which had come before Landreville J., that is whether on its true construction the contract in writing of April 15, 1963, did or did not permit the respondent to add the tax to the amount payable to it by Atlas. The question was not whether in the event that had happened the respondent could actually recover the tax from Atlas; it was solely a question of the true construction of the terms of the written contract.

In the action in appeal the circumstances, if they exist, (i) that the judgment of Landreville J. will prevent the respondent from recovering the tax from Atlas or (ii) that as a result of the correspondence between Atlas and the respondent recited in the reasons of my brother Pigeon the respondent can retain the moneys advanced to it by Atlas for payment of the tax, both appear to me to be irrelevant and I express no opinion

table du par. (a) de la clause 18 du contrat du 15 avril 1963, il était évident qu'en vertu des dispositions de l'art. 10 du chapitre 12, Statuts du Canada 1963, 12 Eliz. II, cité dans les motifs de mon collègue le Juge Pigeon, les seules personnes ayant un intérêt pécuniaire appréciable dans la réponse à cette question étaient la présente appelante et Atlas. Si l'on devait décider que l'intimée pouvait ajouter le montant de la taxe au prix de vente, ce montant lui serait versé par Atlas; si l'on jugeait qu'elle ne pouvait pas le faire, elle aurait droit de recouvrer de l'appelante le montant de la taxe. Dans ces circonstances, il est difficile de comprendre pourquoi la question a été posée dans une instance à laquelle l'appelante n'était pas partie. Nous devons toutefois examiner les circonstances de l'affaire comme elles sont.

Je pense qu'il est clair que la Cour Suprême de l'Ontario avait compétence dans l'affaire dont elle a été saisie entre Atlas et l'intimée, tant pour interpréter le contrat du 15 avril 1963 que pour rendre un jugement liant les parties en cause. Je crois qu'il est également clair que le jugement prononcé par le Juge Landreville n'était pas un jugement *in rem* et qu'il liait seulement les parties en cause dans cette affaire-là.

Dans l'action faisant l'objet du pourvoi, la Cour de l'Échiquier<sup>1</sup> a été saisie de la même question que le Juge Landreville, savoir si d'après son sens véritable le contrat par écrit du 15 avril 1963 permettait à l'intimée d'ajouter la taxe au montant que devait lui remettre Atlas. La question n'était pas de savoir si, étant donné ce qui s'était passé, l'intimée pourrait effectivement recouvrer la taxe d'Atlas; il s'agissait uniquement de savoir quel était le sens véritable du contrat écrit.

Dans l'action faisant l'objet du pourvoi, les considérations suivantes, si elles sont fondées, savoir (i) que le jugement du Juge Landreville empêchera l'intimée de recouvrer la taxe d'Atlas ou (ii) que, par suite de la correspondance entre Atlas et l'intimée qui est relatée dans les motifs de mon collègue le Juge Pigeon, l'intimée peut garder les sommes qu'Atlas lui a avancées pour le paiement de la taxe, me semblent non perti-

<sup>1</sup> [1968] 2 Ex. C.R. 590, [1968] C.T.C. 391, 68 D.T.C. 5246.

<sup>1</sup> [1968] 2 R.C. de l'É. 590, [1968] C.T.C. 391, 68 D.T.C. 5246.

as to whether or not they do exist; it would be idle to do so in a proceeding to which Atlas is not a party.

It was suggested in the course of the argument that if we should hold that the judgment of Landreville J. is not to be treated as decisive of the question of the true construction of the contract it would follow that an executor or administrator could not safely distribute a dutiable estate in reliance on a final judgment of a provincial court construing a testator's will or deciding on conflicting evidence who were entitled as next-of-kin of an intestate unless the provincial treasurer and the Minister of National Revenue were parties to the proceeding in which the judgment was pronounced. The question whether this submission is sound is not before us but the argument requires consideration.

I have reached the conclusion that it should be rejected. Generally speaking, the incidence of estate tax and similar duties depends on the gross amount of the estate, the amounts passing to individual beneficiaries and their relationship to the deceased. These are questions which normally fall to be determined by the provincial courts according to the law of the province and, except in the possible case of a judgment obtained by fraud or collusion, it is difficult to suppose that the Minister charged with the responsibility of collecting the revenue would seek to do otherwise than impose the taxes applicable to the estate on its distribution according to the judgment of the Court.

In the case at bar, on the other hand, s. 10 of c. 12 of the Statutes of Canada, 1963, 12 Eliz. II, creates an extraordinary right in favour of a taxpayer to recover money from the Crown if a certain explicitly defined condition exists. If it is sought to recover money from the Crown in reliance on this section and a question arises as to the existence of the prescribed condition it would seem obvious that the Crown is a necessary party to the proceeding in which the question is to be determined.

Turning to the question of the construction of the contract I agree with the reasons given by Cattanach J. for the conclusion to which he would have come had he felt himself untrammelled by

entes et je n'exprime aucune opinion sur leur existence; il serait vain de le faire dans une affaire où Atlas n'est pas partie.

On a prétendu, au cours des plaidoiries que, si nous décidions que le jugement du Juge Landreville ne fixe pas le sens à donner du contrat, il s'ensuivrait qu'un exécuteur testamentaire ou un administrateur ne pourrait faire sans risque la distribution d'une succession imposable d'après un jugement définitif d'un tribunal provincial interprétant un testament ou décidant sur une preuve contradictoire qui est l'héritier légitime d'un intestat, à moins que le trésorier de la Province et le ministre du Revenu national n'aient été parties à l'instance où le jugement a été prononcé. La validité de cet argument n'est pas en cause ici mais il convient de s'y arrêter.

J'en suis venu à la conclusion qu'il devrait être rejeté. En général, l'incidence de l'impôt sur les biens transmis par décès et autres droits semblables dépend du montant brut de la succession, des sommes transmises aux bénéficiaires et de leur lien de parenté avec le défunt. Ce sont là des questions qui doivent normalement être réglées par les tribunaux provinciaux selon les lois de la province et, exception faite d'un jugement qui aurait été obtenu par fraude ou collusion, il est difficile de supposer que le ministre chargé de percevoir le revenu chercherait à faire autrement que prélever les impôts exigibles de la succession selon sa répartition, conformément au jugement de la Cour.

D'un autre côté, dans la présente cause l'art. 10 du chapitre 12, Statuts du Canada 1963, 12 Eliz. II, cité dans les motifs de mon collègue le Juge Pigeon, crée en faveur du contribuable un droit extraordinaire de recouvrer de l'argent de la Couronne advenant une condition explicitement définie. Si l'on veut recouvrer certaines sommes de la Couronne en s'appuyant sur cet article et si la réalisation de la condition prescrite est mise en question, il semble évident que la Couronne doit être partie à l'instance où la question doit être tranchée.

Passant à la question de l'interprétation du contrat, je suis d'accord avec les motifs exposés par le Juge Cattanach au sujet de la conclusion à laquelle il serait arrivé s'il ne s'était pas senti lié

the judgment of Landreville J. and particularly with the concluding sentence of the passage from his reasons quoted by my brother Pigeon:

It accordingly seems clear to me that the language employed contemplates a possible future tax being borne by the purchaser by way of an increased price.

While Cattanach J. decided that as a matter of judicial comity he should follow the decision of Landreville J. in preference to his own opinion, it is clear that we are in no way fettered by the judgment of Landreville J. and I have already indicated my view as to the true construction of the contract of April 15, 1963.

It is obvious that the combined result of all the proceedings in this matter up to the present time is gravely unsatisfactory. The Supreme Court of Ontario, in a judgment that would appear to bind the respondent but does not bind Her Majesty, has construed the contract as meaning that the respondent cannot recover the tax from Atlas. This Court on appeal from the Exchequer Court, in a judgment that will bind the respondent but would appear not to bind Atlas, is construing the contract as meaning that the respondent can recover the tax from Atlas and consequently cannot obtain a refund of the tax from Her Majesty. However, these circumstances do not permit us to do otherwise than pronounce a judgment construing the contract according to its terms.

Doubts were expressed during the argument as to whether there exists any procedure whereby the rights of all three parties concerned, the appellant, the respondent and Atlas, could have been determined in a single proceeding to which all were parties. If such a procedure is available in either the Exchequer Court or the Supreme Court of the Province it should of course have been resorted to; if no such procedure is available I venture to suggest that it should be provided by appropriate legislation.

Before parting with the matter I wish to make it plain that all I am actually deciding is that the respondent cannot recover the amount of the tax from the appellant; in arriving at this result it

par le jugement du Juge Landreville, et plus particulièrement avec la dernière phrase du passage de ces motifs cité par mon collègue le Juge Pigeon:

[TRADUCTION] Par conséquent, il me paraît clair que le texte prévoit la possibilité d'une taxe future qui sera mise à la charge de l'acheteur sous forme d'augmentation du prix.

Tandis que le Juge Cattanach a décidé, par suite de ce qu'il considérait comme son devoir de respect, d'adopter la décision du Juge Landreville de préférence à sa propre opinion, il est clair que nous ne sommes aucunement liés par le jugement du Juge Landreville. J'ai déjà indiqué mon opinion quant au sens véritable du contrat du 15 avril 1963.

Il est évident que le résultat d'ensemble de toutes les procédures prises jusqu'ici dans cette affaire laisse beaucoup à désirer. La Cour Suprême de l'Ontario, dans un jugement qui paraît lier l'intimée mais ne lie pas Sa Majesté, a interprété le contrat comme signifiant que l'intimée ne peut pas recouvrer la taxe d'Atlas. Cette Cour, en appel de la Cour de l'Échiquier et dans un jugement qui liera l'intimée mais qui ne paraît pas lier Atlas, interprète le contrat comme signifiant que l'intimée peut recouvrer la taxe d'Atlas et, en conséquence, ne peut pas obtenir un remboursement de Sa Majesté. Toutefois, les circonstances ne nous permettent pas de faire autrement que de prononcer un jugement interprétant le contrat comme il se lit.

On a dit, durant les plaidoiries, douter de l'existence d'une procédure par laquelle on aurait pu faire statuer les droits des trois parties intéressées, l'appelante, l'intimée et Atlas, dans une seule instance où elles auraient toutes été parties. Si une telle procédure existe, soit à la Cour de l'Échiquier ou à la Cour supérieure de la province, on aurait dû y recourir; s'il n'y a aucune procédure de ce genre, je me permets de suggérer qu'on devrait y pourvoir par une législation appropriée.

Avant de terminer, je veux insister sur le fait que ma décision est seulement à l'effet que l'intimée ne peut recouvrer de l'appelante le montant de la taxe. Afin d'arriver à ce résultat il a fallu

has been necessary to decide as between the appellant and the respondent that on the true construction of the contract between Atlas and the respondent the latter can recover the tax from Atlas; but Atlas is not a party to these proceedings and consequently this judgment will determine nothing as between Atlas and the respondent.

I would dispose of the appeal as proposed by my brother Pigeon.

The judgment of Fauteux, Abbott, Martland, Judson and Ritchie JJ. was delivered by

JUDSON J.—I agree with the conclusion of Pigeon J. that the Supreme Court of Ontario had no jurisdiction to bind the Crown in right of Canada in this matter.

The Excise Tax Act imposes the consumption or sales tax on the producer or manufacturer. When this contract was made between John Bertram and Atlas Steels the subject-matter of the contract—machinery or apparatus to be used in the manufacture or production of goods—was exempt from sales tax. But the contract provided, in plain terms, for the passing on of the sales tax to the purchaser. Consequently, when the exemption was repealed in 1963 this tax, by the terms of the repealing legislation, had to be paid by the manufacturer. Liability for this tax was a matter entirely between the taxpayer and the Minister of National Revenue.

In this case the Minister demanded payment of these taxes and they were paid under protest. They could only be recovered by petition of right in the Exchequer Court. This Court has original exclusive jurisdiction in such a matter by s. 18(1)(d) of the *Exchequer Court Act*, which reads:

18. (1) The Exchequer Court also has exclusive original jurisdiction to hear and determine the following matters:

\* \* \*

(d) every claim against the Crown arising under any law of Canada or any regulation made by the Governor in Council.

Nothing, therefore, turns on the failure of the manufacturer and the purchaser of the machinery

décider entre l'appelante et l'intimée que le sens véritable du contrat entre Atlas et l'intimée permet à cette dernière de recouvrer d'Atlas le montant de la taxe. Atlas n'est pas partie à cette instance et en conséquence ce jugement ne sera pas décisif entre Atlas et l'intimée.

Je suis d'avis de disposer du pourvoi comme le propose mon collègue le Juge Pigeon.

Le jugement des Juges Fauteux, Abbott, Martland, Judson et Ritchie a été rendu par

LE JUGE JUDSON—Je suis d'accord avec la conclusion du Juge Pigeon que la Cour Suprême de l'Ontario n'avait pas compétence pour lier la Couronne du chef du Canada dans cette affaire.

La *Loi sur la taxe d'accise* impose la taxe de consommation ou de vente sur le producteur ou fabricant. Lorsque le présent contrat a été passé entre John Bertram et Atlas Steels, la matière du contrat (machines et appareils devant servir à la fabrication ou production de marchandises) était exemptée de la taxe de vente. Mais, le contrat prévoyait en termes nets la transmission de la taxe de vente à l'acheteur. En conséquence, lorsqu'une loi a abrogé l'exemption en 1963, cette taxe, aux termes de ladite loi, devait être payée par le fabricant. La responsabilité pour cette taxe était une question ne concernant que le contribuable et le ministre du Revenu national.

Dans la présente affaire, le ministre a demandé le paiement de ces taxes et elles ont été payées sous protest. Elles ne pouvaient être recouvrées que par une pétition de droit en Cour de l'Échiquier. Cette Cour a une juridiction exclusive en première instance pour toute affaire de ce genre, en vertu de l'art. 18(1)(d) de la *Loi sur la Cour de l'Échiquier*, qui se lit comme suit:

18. (1) La Cour de l'Échiquier a aussi juridiction exclusive en première instance pour entendre et juger les matières suivantes:

\* \* \*

(d) toute réclamation contre la Couronne fondée sur quelque loi du Canada ou sur quelque règlement édicté par le gouverneur en conseil.

Donc, il importe peu que le fabricant et l'acheteur des machines n'aient pas donné avis au

to give notice to the Minister of National Revenue of their motion in the Supreme Court of Ontario to interpret the contract and determine their rights. Even if such notice had been given, the Minister could have disregarded it. If the money had not been paid, he could have taken collection proceedings under s. 50 of the *Excise Tax Act*, which reads:

50. (1) All taxes or sums payable under this Act shall be recoverable at any time after the same ought to have been accounted for and paid, and all such taxes and sums shall be recoverable, and all rights of Her Majesty hereunder enforced, with full costs of suit, as a debt due to or as a right enforceable by Her Majesty, in the Exchequer Court or in any other court of competent jurisdiction.

The choice of the forum in these proceedings rests with the Minister. Whatever Court he happens to choose has jurisdiction, subject to appeal, to determine the whole matter, namely, whether the contract permits the adding of the tax to the amount payable to the manufacturer.

Penalties under the Act are provided for by s. 50, subs. (2):

50. (2) Every penalty incurred for any violation of the provisions of this Act may be sued for and recovered

(a) in the Exchequer Court of Canada or any court of competent jurisdiction; or

(b) by summary conviction under the provisions of the *Criminal Code* relating thereto.

Again, the choice of the forum rests with the Minister. Whatever court is chosen for the recovery of these penalties has exclusive jurisdiction, subject to appeal, to determine the whole matter.

Therefore, the problem which troubled the judge at the Exchequer Court before whom this matter came, in reality did not arise. The Exchequer Court alone had jurisdiction to make the decision untrammelled by the declaratory order made in the Supreme Court of Ontario.

ministre du Revenu national de leur demande à la Cour Suprême de l'Ontario d'interpréter le contrat et de déterminer leurs droits. Même si un tel avis avait été donné, le ministre aurait pu n'en tenir aucun compte. Si cette somme n'avait pas été payée, il aurait pu intenter des poursuites en justice pour la recouvrer en vertu de l'art. 50 de la *Loi sur la taxe d'accise*, qui se lit comme suit:

50. (1) Toutes taxes ou sommes exigibles sous le régime de la présente loi sont recouvrables à toute époque, passé l'échéance de leur reddition de compte et de leur acquittement, et toutes ces taxes et sommes sont recouvrables, et tous les droits de Sa Majesté s'exercent en vertu des présentes, avec obtention de tous les frais judiciaires, tout comme une dette envers Sa Majesté ou un droit susceptible d'être exercé par Sa Majesté, devant la Cour de l'Échiquier ou devant tout autre tribunal de juridiction compétente.

Dans ces poursuites, le choix du tribunal appartient au ministre. Quelle que soit la Cour qu'il choisisse, elle a compétence, sauf appel, pour juger toute l'affaire, c'est-à-dire, savoir si le contrat permet l'addition de la taxe à la somme payable au fabricant.

Les amendes prévues par la loi se trouvent à l'art. 50, para. (2):

50. (2) Toute amende encourue pour une infraction quelconque des dispositions de la présente loi peut être réclamée en justice et recouvrée

(a) devant la Cour de l'Échiquier du Canada ou tout tribunal de juridiction compétente; ou

(b) par voie de déclaration sommaire de culpabilité conformément aux dispositions du *Code criminel* y relatives.

Encore une fois, le choix du tribunal appartient au ministre. Quelle que soit la Cour qu'il choisisse pour le recouvrement de ces amendes, elle a la compétence exclusive, sauf appel, pour juger toute l'affaire.

Donc, le problème qui a inquiété le Juge de la Cour de l'Échiquier qui a été saisi de cette affaire n'a jamais existé en réalité. Seule la Cour de l'Échiquier avait compétence pour rendre une décision, sans être entravée par le jugement déclaratoire de la Cour Suprême de l'Ontario.



I would allow the appeal and dismiss the petition of right with costs here and in the Exchequer Court.

The judgment of Hall, Spence and Pigeon JJ. was delivered by

PIGEON J.—Respondent by its petition of right seeks to recover the sum of \$451,735.48 paid by way of sales tax upon the sale of a hot mill pursuant to a written agreement dated April 15, 1963, with a party therein described as “Atlas Steels Company, a division of Rio Algom Mines Ltd.” and hereinafter called “Atlas”.

At the date of the contract, the mill would have been exempt from sales tax as machinery and apparatus to be used in the manufacture or production of goods within the meaning of Schedule III of the *Excise Tax Act*. However, that exemption was repealed by s. 7 of c. 12 of the statutes of 1963. By virtue of s. 8 this had effect as of June 14, 1963. However, under s. 10, it was provided as follows:

10. (1) Where any tax under Part VI of the *Excise Tax Act* has become payable by any person in respect of any designated goods that were, not later than December 31, 1964, sold and delivered by that person, or applied by that person to a use resulting in the property in the goods passing from that person, pursuant to a *bona fide* contract in writing

(a) that provided for the sale of those goods or their application to that use for a fixed amount stated in the contract and that did not permit the adding of the tax to the amount payable to that person under the contract, and

(b) that was signed by the parties thereto

(i) on or before June 13, 1963, . . .

a refund, or deduction from any of the taxes imposed by the said Act, of the tax or such part thereof as could not under the contract be added to the amount payable to that person thereunder may, where application therefor is made to the Minister of National Revenue by that person within two years from the time the goods were delivered by that person or applied by him to that use, be granted to that person.

J'accueillerais le pourvoi et je rejetterais la pétition de droit, avec dépens ici et en Cour de l'Échiquier.

Le jugement des Juges Hall, Spence et Pigeon a été rendu par

LE JUGE PIGEON—Par sa pétition de droit l'intimée réclame le remboursement d'une somme de \$451,735.48 qu'elle a payée à titre de taxe de vente sur la vente d'un laminoir à chaud faite en vertu d'un contrat par écrit en date du 15 avril 1963 à un acheteur qui y est désigné comme «Atlas Steels Company, a division of Rio Algom Mines Ltd.» et que j'appellerai «Atlas».

A la date du contrat, le laminoir aurait été exempté de la taxe de vente à titre de machines ou appareils destinés à être utilisés dans la fabrication ou la production de marchandises au sens de l'Annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*. Cependant, cette exemption a été ensuite abrogée par l'art. 7 du chapitre 12 des lois de 1963. En vertu de l'art. 8 cette abrogation a effet à compter du 14 juin 1963. Toutefois, l'art. 10 décrète:

10. (1) Lorsqu'une taxe prévue par la Partie VI de la *Loi sur la taxe d'accise* est devenue payable par une personne à l'égard de marchandises désignées que celle-ci a, au plus tard le 31 décembre 1964, vendues et livrées ou affectées à un usage qui en fait passer la propriété à quelqu'un d'autre, en conformité d'un véritable contrat par écrit

(a) prévoyant la vente de ces marchandises ou leur affectation à un tel usage contre un montant forfaitaire énoncé dans le contrat et ne permettant pas que la taxe soit ajoutée au montant payable à cette personne en vertu du contrat, et

(b) portant la signature des parties audit contrat, apposée

(i) le 13 juin 1963 ou avant cette date, . . .

il peut être accordé à cette personne un remboursement de la taxe ou de la partie de celle-ci qui ne pouvait pas selon le contrat être ajoutée au montant payable à la personne en cause d'après ledit contrat, ou une déduction de ladite taxe ou partie de taxe, prélevée sur l'une quelconque des taxes imposées par ladite loi, si la personne en question en fait la demande au ministre du Revenu national, dans les deux ans qui suivent la date où les marchandises ont été livrées par cette personne ou affectées par elle à cet usage.

In the agreement with Atlas, under the heading "Price Adjustment", the following was stipulated in clause 18:

The price for the Mill shall be subject to the following adjustments:

(a) the amount of any Federal or Provincial Sales Tax imposed by law; . . .

Under date December 31, 1964, a letter-agreement executed on behalf of Atlas was addressed to and accepted by the respondent in the following terms:

We acknowledge receipt of your invoice dated December 31, 1964 for the instalment of \$4,250,000 due today pursuant to our contract of April 15, 1963 (as amended) for the purchase of a Hot Planetary Mill. In response to the demand for payment in that invoice of a further \$340,000 in respect of federal sales tax, we assert that no liability for federal sales tax arises in respect of the production machinery and apparatus purchased by us under the said contract of April 15, 1963.

In order to prevent penalties or penalty interest arising under The Excise Tax Act, we are enclosing our cheque to you in the amount of \$340,000 as an amount equivalent to the sales tax demanded but not in recognition of any liability to pay such tax.

This payment is made on the following conditions and your acceptance thereof is hereby agreed to be upon the following conditions:

1. That we make this payment under protest that no federal sales tax liability arises in respect of this sale of products or machinery pursuant to our contract of April 15, 1963;

2. That you will remit the amount of \$340,000 to The Department of National Revenue in respect of federal sales tax related to the aforesaid contract, under protest making known our protest;

3. That it is understood and agreed that we may seek judicial interpretation of the respective rights and obligations of your company and ours in respect of federal sales tax under the said contract of April 15, 1963 as amended.

It is further understood and agreed that you will at our request and at our expense, originate or become a party to such proceedings at law as we may deem expedient to obtain a final judicial interpretation as to the exigibility of federal sales tax under the said contract and such further and other action as may be necessary to obtain a refund of

Dans le contrat avec Atlas, sous le titre «Price Adjustment» on trouve la clause 18 comme suit:

[TRADUCTION] Le prix du laminoir fera l'objet des ajustements suivants:

(a) le montant de toute taxe de vente fédérale ou provinciale imposée par la loi; . . .

En date du 31 décembre 1964 une convention sous forme de lettre fut signée par Atlas, adressée à l'intimée et acceptée par celle-ci dans les termes suivants:

[TRADUCTION] Nous accusons réception de votre facture en date du 31 décembre 1964 pour le versement de \$4,250,000 dû ce jour en vertu de notre contrat du 15 avril 1963 (tel que modifié) pour l'achat d'un laminoir à chaud. Quant à l'addition d'une somme de \$340,000 pour taxe de vente fédérale, nous nions que cette taxe soit exigible sur des machines et appareils destinés à la production de marchandises achetées par nous en vertu de ce contrat du 15 avril 1963.

Pour éviter les peines ou l'intérêt payable comme peine sous le régime de la Loi sur la taxe d'accise, nous vous remettons sous pli notre chèque au montant de \$340,000 à titre de montant égal à la taxe de vente réclamée mais sans reconnaître aucune obligation de payer cette taxe.

Ce paiement est fait aux conditions suivantes que vous acceptez en donnant votre agrément aux présentes:

1. Nous faisons ce paiement sous protêt en niant toute obligation de payer la taxe de vente fédérale sur cette vente de produits ou machinerie en vertu de notre contrat du 15 avril 1963;

2. Vous remettrez sous protêt déclarant notre protestation le montant de \$340,000 au ministère du Revenu national pour être appliqué à la taxe de vente réclamée relativement au contrat susmentionné;

3. Il est entendu et convenu que nous aurons le droit de réclamer en justice l'interprétation de nos droits et obligations respectifs découlant du contrat du 15 avril 1963 tel que modifié.

Il est de plus entendu et convenu qu'à notre demande et à nos frais vous aurez recours ou participerez à toutes procédures judiciaires que nous pourrions juger opportunes pour obtenir une interprétation définitive en justice des dispositions du contrat susdit concernant l'obligation de payer la taxe de vente fédérale ainsi qu'à toutes autres actions qui

such federal sales tax. If any such interpretation should result in the refund of any sales tax under this contract you will promptly refund to us the said sum of \$340,000 or any part thereof when you shall have received the same plus any other sums which may hereafter be payable in like manner under the said contract, together with interest thereon if paid to you.

In accordance with that letter-agreement, respondent made in January 1965 a first sales tax payment of \$340,000. A letter dated January 29, 1965, was addressed to the Department of National Revenue stating that this amount was being paid under protest, that solicitors for Atlas had been informed by the Department that the contract did not qualify for relief under s. 10 of the 1963 Act and that:

It is intended to seek judicial interpretation in the Ontario courts as to whether, under the terms of that contract, our company has the right to pass on to Atlas Steels Company the burden of sales taxes imposed by the amendment to the Excise Tax Act, effective June 13, 1963. If the result of such a determination should be that we have not the right to demand such payment from Atlas Steels Company, it is our intention to apply to the department for a refund of the above amount of \$340,000.00, as well as any other amount similarly collected from Atlas Steels Company pursuant to the above contract.

In June 1965, without notice to the Department, a motion was made in the Supreme Court of Ontario by counsel for Atlas in the presence of counsel for the respondent for "an order declaring and determining the rights of the parties" under the agreement dated April 15, 1963. The affidavit annexed to the notice of motion made reference solely to that agreement and a copy thereof appears to have been the only material submitted. On July 2, 1965, judgment was rendered by Landreville J. declaring that the liability to pay the sales tax rested upon the respondent. Reasons for judgment were delivered, the material part being as follows:

The contract between the parties is on file. The relevant clauses are 15, 17 and 18.

pourront être nécessaires pour obtenir le remboursement de cette taxe de vente fédérale. Si l'interprétation ainsi obtenue a pour résultat le remboursement de la taxe de vente sur le susdit contrat vous nous rembourserez promptement sur réception ladite somme de \$340,000 ou la partie que vous en aurez reçue ainsi que toutes autres sommes qui pourront ultérieurement nous devenir payables de la même manière au sujet dudit contrat avec l'intérêt sur ces montants s'il vous est payé.

Conformément à cette convention sous forme de lettre, l'intimée fit en janvier 1965 un premier paiement de taxe de vente au montant de \$340,000. En date du 29 janvier 1965 elle adressa au ministère du Revenu national une lettre déclarant que cette somme était payée sous protêt, que les procureurs d'Atlas avaient été informés par le ministère que le contrat ne donnait pas droit au bénéfice de l'art. 10 de la loi de 1963 et que:

[TRADUCTION] On a l'intention de requérir des tribunaux de l'Ontario une interprétation du contrat pour savoir s'il donne à notre compagnie le droit de faire supporter par Atlas Steels Company le fardeau de la taxe de vente imposée par l'amendement apporté à la Loi sur la taxe d'accise à compter du 13 juin 1963. Si le résultat de cette interprétation est que nous n'avons pas le droit d'exiger ce paiement d'Atlas Steels Company, nous nous proposons de demander au ministère de nous rembourser le susdit montant de \$340,000 de même que toute autre somme perçue de la même manière d'Atlas Steels Company en vertu du même contrat.

En juin 1965, sans avis au ministère, les avocats d'Atlas présentèrent à la Cour Suprême de l'Ontario, en présence de ceux de l'intimée, une requête demandant un jugement déclaratoire des droits des parties au contrat du 15 avril 1963. La déclaration sous serment annexée à cette requête ne fait mention d'aucune autre pièce et rien autre chose qu'une copie de cet acte ne paraît avoir été produit. Le 2 juillet 1965, le juge Landreville rendit un jugement déclarant l'intimée seule tenue de payer la taxe de vente. Dans les motifs donnés par écrit à l'appui de cette décision, l'essentiel est ce qui suit:

[TRADUCTION] Le contrat entre les parties est au dossier. Les clauses pertinentes sont numérotées 15, 17 et 18.

... After reading the contract as a whole and more particularly the above-numbered clauses, I have come to the conclusion that the contract, while referring to the sales tax, does not specifically and clearly state who is to pay same. Due to the fact that the statute which subsequently came into existence imposes on the manufacturer the tax, it is not that clear language necessary for me to displace the obligation to the purchaser.

I accept the argument of the applicant that the words imposed "by law" make reference and contemplate the tax which might be in existence at that time. I understand that the goods manufactured could have been pleaded to have been exempted from taxation at the time of contract.

After that judgment respondent paid on account of sales tax and under protest further amounts as follows:

On July 29, 1965 .....	\$64,770.65
On April 21, 1966 .....	\$46,964.83

From a letter written by the respondent on September 16, 1965, it appears that the July payment was made out of funds provided by Atlas. Nothing shows it was otherwise for the April payment.

Application for refund having been refused, a petition of right was filed on January 27, 1967. At the hearing, an agreed statement of facts was produced in which nothing of importance appears beyond the above summary.

Cattanach J. allowed the petition solely because he considered himself obliged to take the view "that judgments of courts of equal or coordinate jurisdiction should be followed in the absence of strong reason to the contrary". He indicated what "strong reason" would, in his opinion, justify a departure from such a decision by quoting the following passage from McRuer C.J. in *Rex v. Northern Electric Co.*<sup>2</sup>:

I think that "strong reason to the contrary" does not mean a strong argumentative reason appealing to the particular judge, but something that may indicate that the prior decision was given without consideration of a statute or some authority that ought to be followed. I do not think "strong reason to the contrary" is to be construed according to the flexibility of the mind of the particular judge.

<sup>2</sup>[1955] 3 D.L.R. 449 at 466, 21 C.R. 45, [1955] O.R. 431, 111 C.C.C. 241.

... Ayant lu le contrat entier et spécialement les clauses susmentionnées, je suis venu à la conclusion que le contrat, tout en faisant mention de la taxe de vente, ne dit pas clairement et explicitement qui doit la payer. La loi subséquente imposant au manufacturier l'obligation de payer la taxe, je ne trouve pas dans le contrat le texte clair qu'il faudrait pour déplacer cette obligation et la reporter sur l'acheteur.

J'accepte l'argument de la requérante à l'effet que l'expression «imposée par la loi» se rapporte et a trait à la taxe qui pouvait alors exister. Il appert que les marchandises en question pouvaient être considérées exemptes de taxe à l'époque du contrat.

Après ce jugement, l'intimée paya sous protêt des montants additionnels pour taxe de vente comme suit:

Le 29 juillet 1965 .....	\$64,770.65
Le 21 avril 1966 .....	\$46,964.83

Une lettre de l'intimée en date du 16 septembre 1965 fait voir que le paiement de juillet avait été fait sur des fonds versés par Atlas. Rien ne démontre qu'il en ait été autrement pour le paiement d'avril 1966.

La demande de remboursement ayant été rejetée, une pétition de droit fut produite le 27 janvier 1967. A l'enquête, on produisit une admission de faits ne contenant vraiment rien de plus que le résumé que je viens de faire.

Le juge Cattanach accueillit la pétition seulement parce qu'il se considérait obligé de suivre la décision d'une autre cour de juridiction égale ou équivalente à moins d'une raison grave. Il indiqua ce qu'il entendait par une raison grave en citant le passage suivant des motifs du juge en chef McRuer dans *Rex v. Northern Electric Co.*<sup>2</sup>:

[TRADUCTION] A mon avis une raison grave à l'encontre d'un jugement ne signifie pas un argument qui semble puissant aux yeux d'un juge en particulier mais quelque chose qui indique que la décision dont il s'agit a été rendue sans tenir compte d'une loi ou d'un précédent qui aurait dû être suivi. Je ne crois pas que l'on doive considérer qu'une raison est grave en ce sens simplement d'après la manière de voir personnelle du juge.

<sup>2</sup>[1955] 3 D.L.R. 449 à 466, 21 C.R. 45, [1955] O.R. 431, 111 C.C.C. 241.

He made it clear that his conclusion was based solely on that view of judicial comity by stating:

... I must say that if the matter had come before me initially, untrammelled by the judgment of Landreville J., I would have come to a conclusion contrary to his. Considering the contract as a whole and what I conceive to be the fair and plain meaning of the language of paragraph 18(a) thereof, I would have concluded that the parties thereto contemplated that any federal sales tax imposed by law would be the subject matter of a price adjustment to be borne by the purchaser. . . .

I cannot agree with Landreville J. that "the words imposed 'by law' make reference and contemplate the tax which might be in existence at that time". First, because there was no federal sales tax imposed by law at that time, secondly, because the words "imposed by law" is the adjectival use of a participle modifying the word "tax" and thirdly, because of the inclusion of the word "any". It accordingly seems clear to me that the language employed contemplates a possible future tax being borne by the purchaser by way of an increased price.

It will thus be seen that we are faced in this appeal with the unusual situation of a trial judge making a very strong and persuasive argument against the view that he finally took of the merits of the case because of what he conceived it to be his judicial obligation of comity towards another court of coordinate jurisdiction. On account of the implications of such a question, a re-hearing of this case before the full Court was directed.

In considering what weight should be given to Landreville J.'s judgment, the first question must be whether he had jurisdiction. There can be no doubt that as a general rule the proper court to adjudicate upon the rights of private parties under a contract is the superior court of their province. It is indeed conclusively established by the decision of this Court in *Consolidated Distilleries Ltd. v. Consolidated Exporters Corp Ltd.*<sup>3</sup>, that the Exchequer Court does not have general jurisdiction to entertain claims between subject and subject because in s. 101 of

Le juge Cattanach indiqua clairement que sa conclusion était fondée uniquement sur sa conception du respect des décisions judiciaires en déclarant:

[TRADUCTION] . . . Je dois dire que si l'affaire était venue devant moi à l'origine, sans le jugement du juge Landreville, j'aurais conclu autrement qu'il l'a fait. Tenant compte de l'ensemble du contrat et de ce que je considère comme le vrai sens clair du texte de la clause 18 paragraphe (a), j'aurais jugé que les parties entendaient que toute taxe de vente fédérale imposée par la loi donne lieu à un ajustement du prix à la charge de l'acheteur.

\* \* \*

Je ne puis admettre, comme le juge Landreville l'a fait, que l'expression «imposée par la loi» se rapporte et ait trait à la taxe qui pouvait alors exister: premièrement, parce qu'il n'y avait pas alors de taxe de vente fédérale imposée par la loi, deuxièmement, parce que les mots «imposée par la loi» sont formés d'un participe employé comme adjectif pour qualifier «taxe», troisièmement, à cause de l'addition du mot «toute». Par conséquent, il me paraît clair que le texte prévoit la possibilité d'une taxe future qui sera mise à la charge de l'acheteur sous forme d'augmentation du prix.

On voit donc que le pourvoi nous met en présence d'une situation inusitée: le juge de première instance fait lui-même une argumentation très solide et persuasive à l'encontre de la conclusion à laquelle il s'est finalement arrêté par suite de ce qu'il considérait comme son devoir de respect envers un jugement d'une autre cour de juridiction égale ou équivalente. Vu l'importance de cette question, une réaudition devant le tribunal au complet a été ordonnée.

En considérant quelle valeur il faut donner au jugement du juge Landreville, il convient de rechercher d'abord si l'affaire était de sa compétence. Il est sûr qu'en règle générale, le tribunal compétent pour statuer sur les droits de citoyens parties à un contrat c'est la cour supérieure de leur province. En vérité, l'arrêt de cette Cour dans *Consolidated Distilleries Ltd. c. Consolidated Exporters Corp. Ltd.*<sup>3</sup>, démontre que la Cour de l'Échiquier n'a pas en général juridiction pour statuer sur des réclamations de citoyens entre eux parce que dans l'article 101 de l'Acte de l'Amé-

<sup>3</sup> [1930] S.C.R. 531, [1930] 3 D.L.R. 704.

<sup>3</sup> [1930] R.C.S. 531, [1930] 3 D.L.R. 704.

the *B.N.A. Act* "laws of Canada" means laws within the competence of the Parliament of Canada only.

However, when the facts of this case are scrutinized, it becomes apparent that the question raised by the motion in the Supreme Court of Ontario did not really concern the rights of the parties between themselves but solely their claim against the Crown in right of Canada. This is because the rights of the parties between themselves no longer stood at that time as they were after the execution of the original agreement. They had entered into another binding agreement whereby there could no longer be any dispute as to the incidence of the added sales tax burden. Under that later agreement, respondent's right to recover the sales tax from Atlas was put beyond doubt. Indeed Atlas agreed to provide the money for paying it. Because the rights of the parties were no longer governed by the original contract but by the subsequent agreement, Atlas did in July 1965, after the judgment declaring that it was not liable to pay the sales tax, provide money for paying it. It must also be noted that by virtue of the letter-agreement the respondent is really claiming the refund not for its own use but for Atlas' benefit.

Therefore, if the question submitted to the Supreme Court of Ontario is considered in the light of all the relevant facts including those that were then left undisclosed, it becomes clear that, in view of the provision for refund in the 1963 Act, the real question was not whether one of the parties was entitled to recover the sales tax from the other but whether one of them was entitled to recover it from the Government of Canada for the benefit of the other. This was not really a dispute between subject and subject but a request for a finding on which a claim against the Crown would automatically fall to be allowed in favour of the respondent because none of the other requirements was in dispute. The making of such a finding under those circumstances was not within the jurisdiction of the Supreme Court of Ontario by virtue of the provisions of s. 18(1)(d) of the *Exchequer Court Act*, R.S.C. 1952, c. 98:

rique du Nord britannique l'expression «loi du Canada» désigne uniquement des lois de la compétence du Parlement du Canada.

Cependant, lorsque l'on scrute les faits de la présente cause, on constate que la question soulevée par la requête présentée à la Cour Suprême de l'Ontario ne visait pas vraiment les droits des parties entre elles mais uniquement leur réclamation contre Sa Majesté du chef du Canada. En effet, les droits des parties à cette requête entre elles n'étaient plus ce qu'ils étaient après la signature du contrat primitif. Elles avaient fait une autre convention par l'effet de laquelle il n'y avait plus de différend entre elles sur l'incidence du fardeau de la nouvelle taxe de vente. Par cette nouvelle convention tout doute sur le droit pour l'intimée de recouvrer d'Atlas la taxe de vente avait disparu. Atlas s'était même obligée à fournir l'argent pour l'acquitter. Parce que les droits des parties n'étaient plus régis par le contrat primitif mais par la convention subséquente Atlas, en juillet 1965, fournit encore de l'argent pour payer la taxe de vente malgré le jugement déclarant qu'elle n'était pas tenue de la payer. Notons aussi que par l'effet de la convention sous forme de lettre c'est pour Atlas et non pour elle-même que l'intimée réclame aujourd'hui.

Par conséquent, si l'on examine la question soumise à la Cour Suprême de l'Ontario à la lumière de tous les faits pertinents y compris ceux qui ne lui ont pas été révélés, on s'aperçoit que, par suite de la disposition relative au remboursement insérée dans la loi de 1963, le véritable objet de la requête n'était pas de faire décider si l'une des parties avait droit de recouvrer de l'autre la taxe de vente mais bien de faire juger si l'une d'elles avait droit de la recouvrer du gouvernement du Canada au bénéfice de l'autre. Ce n'était pas vraiment un procès entre citoyens mais bien une demande d'une opinion destinée à servir de base à une réclamation contre la Couronne dans une situation où cette opinion devait être décisive en faveur de l'intimée parce que l'existence des autres conditions requises n'était pas contestée. Dans ces circonstances, la délivrance d'une telle opinion n'était pas de la compétence de la Cour Suprême de l'Ontario par l'effet de l'alinéa d du par. 1 de l'art. 18 de la *Loi sur la Cour de l'Échiquier*, S.R.C. 1952, c. 98:

18. (1) The Exchequer Court also has exclusive original jurisdiction to hear and determine the following matters:

\* \* \*

(d) every claim against the Crown arising under any law of Canada or any regulation made by the Governor in Council;

It must be observed that notice of the motion before the Supreme Court of Ontario was not given to the Department of National Revenue. The letter of January 29, 1965, can in no way be considered as such a notice, it merely informed the Department of the intention to initiate proceedings, it did not advise of the proceedings themselves. The Department officials certainly were under no obligation to make enquiries as to the actual carrying out of the intention disclosed to them. Seeing that no notice was given, it is clear that the objection to the jurisdiction must be considered in these proceedings. This in no way implies that it would be otherwise if notice had been given and no opinion is expressed as to whether notice could or should be given of proceedings between subjects susceptible of having an influence on rights of the Crown.

The hearing before Landreville J. was not such a proceeding. It had only the appearance of a contest between litigants. In fact, by virtue of the letter-agreement of December 31, 1964, counsel for both parties represented the same interest: Atlas. The adverse interest, the Crown, was not represented. Even the adjudication of costs was purely illusory; due to the letter-agreement Atlas was to bear them irrespective of any order that might be made. The fact that the Department was informed of the intention to apply to the Supreme Court of Ontario for an order determining the construction of the original agreement might indicate that the parties to it believed that, in spite of their subsequent arrangement, this was the proper jurisdiction. If so, they were mistaken. At that time, the only dispute was not between the parties but with the Crown and the matter was therefore within the exclusive jurisdiction of the Exchequer Court.

During the hearing in this Court, counsel for the appelant in answer to a question from the Bench stated that it was not alleged that the pro-

18. (1) La Cour de l'Échiquier a aussi juridiction exclusive en première instance pour entendre et juger les matières suivantes:

\* \* \*

(d) toute réclamation contre la Couronne fondée sur quelque loi du Canada ou sur quelque règlement édicté par le gouverneur en conseil;

Il convient de signaler que la requête à la Cour Suprême de l'Ontario fut présentée sans avis au ministère du Revenu national. La lettre du 29 janvier 1965 ne peut aucunement être considérée comme l'équivalent d'un avis formel car le ministère était seulement informé par là de l'intention d'intenter des procédures, non des procédures elles-mêmes. Les fonctionnaires n'étaient sûrement pas tenus de chercher à découvrir si l'on donnerait suite à l'intention qu'on leur faisait ainsi connaître. Aucun avis n'ayant été donné, il est clair que le défaut de compétence peut être soulevé en la présente instance. Cela ne veut pas dire qu'il en serait autrement si un avis avait été donné et laisse entière la question de savoir si l'on peut ou doit donner avis de procédures entre citoyens susceptibles d'avoir une incidence sur les droits de la Couronne.

L'audition devant le Juge Landreville n'était pas une telle procédure. Elle n'avait que les apparences d'un litige entre citoyens. En réalité, par suite de la convention sous forme de lettre du 31 décembre 1964, les avocats des deux parties représentaient les mêmes intérêts, ceux d'Atlas. La partie adverse, la Couronne, n'était pas représentée. Même l'adjudication des dépens était purement illusoire, par suite de la convention c'est Atlas qui devait les supporter sans égard à ce que le juge pouvait décider. Le fait d'avoir informé le ministère de l'intention de requérir de la Cour Suprême de l'Ontario une interprétation du contrat primitif semble indiquer que les parties croyaient que, malgré leur convention ultérieure, c'était le tribunal compétent. Si tel est le cas, elles étaient dans l'erreur. A ce moment-là, le seul litige était non entre les parties mais avec le gouvernement, par conséquent l'affaire était de la compétence exclusive de la Cour de l'Échiquier.

Au cours de l'audition devant cette Cour, l'avocat de l'appelante, en réponse à une question d'un juge, a dit qu'il n'était pas allégué que

ceedings before Landreville J. were taken or conducted in bad faith. I have already indicated a reason for believing that it was really done in good faith. However, it does not seem to me that this is of any help to the respondent. In order to ascertain the legal effect of an operation one must look at the substance and a Court is not prohibited by the form of the documents from ascertaining its true nature: *Monarch Securities Ltd. v. Gold*<sup>4</sup>, *Maas v. Pepper*<sup>5</sup>.

Applying this principle to the application before Landreville J. no other conclusion is possible but that its true object was not a determination of the rights of the parties between themselves. The only object was a finding against the Crown in favor of Atlas, respondent being a nominal claimant and acting as an agent or trustee for its benefit.

Under such circumstances, it does not seem to me that Atlas can be considered as a stranger to this litigation. It is in the same situation as any other person for whose benefit an action is instituted. In *Gough v. Toronto and York Radial R.W. Co.*<sup>6</sup>, Middleton J. said in a judgment that was unanimously upheld in appeal:

Where the insurance company sues in the name of the assured, no doubt he is a nominal plaintiff, and in proper cases security for costs may be ordered; and also the insurance company is a person for whose benefit the action is brought, and so discovery may be had against it.

In *Deisler v. U.S. Fidelity Co.*<sup>7</sup>, Duff J. (as he then was) said (at p. 1053):

Admittedly notice of assignment was not proved and therefore under the statutory law of British Columbia the assignment was not complete as a statutory assignment, that is to say, the chose in

les procédures devant le Juge Landreville avaient été prises ou menées de mauvaise foi. J'ai déjà indiqué une des raisons de croire qu'on était réellement de bonne foi. Je ne pense pas cependant que cela soit de quelque utilité à l'intimée. Pour déterminer les effets juridiques d'un acte, il faut en rechercher la nature. La forme des conventions n'empêche pas la Cour de déterminer la nature réelle de l'acte: *Monarch Securities Ltd. v. Gold*<sup>4</sup>, *Mass v. Pepper*<sup>5</sup>.

Si l'on applique ce principe à la requête présentée au Juge Landreville, la conclusion qui s'impose est que l'objet véritable n'en était pas une adjudication sur les droits des parties entre elles. Le seul but était d'obtenir une décision défavorable à la Couronne en faveur d'Atlas; l'intimée n'était demanderesse que nominalement et agissait comme agent ou fiduciaire pour le bénéfice d'Atlas.

Dans ces circonstances, je ne crois pas qu'on puisse considérer Atlas comme étrangère à l'affaire. Elle se trouve dans la même situation qu'une personne pour l'avantage de laquelle un tiers intente une poursuite. Dans l'affaire *Gough v. Toronto and York Radial R. W. Co.*<sup>6</sup>, le Juge Middleton, dans un jugement unanimement confirmé en appel, dit:

[TRADUCTION] Quand une compagnie d'assurances intente une poursuite au nom de l'assuré, il ne fait pas de doute que celui-ci n'est que nominalement demandeur: on peut au besoin exiger de lui un cautionnement pour frais, de plus la compagnie d'assurances est une personne au bénéfice de laquelle l'action est intentée et, par conséquent il y a lieu contre elle à l'examen préalable.

Dans l'affaire *Deisler c. U.S. Fidelity Co.*<sup>7</sup>, le Juge Duff (alors Juge puîné) a dit (à la p. 1053):

[TRADUCTION] On l'admet, la preuve de l'avis de cession n'a pas été faite. En conséquence, d'après le droit écrit de la Colombie-Britannique, la cession n'est pas parfaite en tant que cession statutaire,

<sup>4</sup> [1940] 3 D.L.R. 124, [1940] 2 W.W.R. 615, 55 B.C.R. 70.

<sup>5</sup> [1905] A.C. 102, 74 L.J.K.B. 452, 92 L.T. 371.

<sup>6</sup> (1918), 42 O.L.R. 415 at 417.

<sup>7</sup> (1917), 59 S.C.R. 676, [1917] 3 W.W.R. 1051, 49 D.L.R. 688.

<sup>4</sup> [1940] 3 D.L.R. 124, [1940] 2 W.W.R. 615, 55 B.C.R. 70.

<sup>5</sup> [1905] A.C. 102, 74 L.J.K.B. 452, 92 L.T. 371.

<sup>6</sup> (1918), 42 O.L.R. 415 à 417.

<sup>7</sup> (1917), 59 R.C.S. 676, [1917] 3 W.W.R. 1051, 49 D.L.R. 688.



action did not, by virtue of the statute, become vested in the assignee. Treating the assignment as an equitable assignment, the absence of the assignee, the action being brought in the name of the assignor, would be no answer to the action but only a ground for aiding the assignee for the purpose of protecting the defendant; the assignor being a trustee for the assignee by virtue of the equitable assignment, the chose in action being a legal chose in action and inhering in the assignor as the legal owner of it.

In my opinion Atlas must be considered as the real claimant against Her Majesty and as having sought from the Supreme Court of Ontario a finding on which to base that claim. As that finding was an essential part of the process of determining whether the claim was well-founded or not, the Exchequer Court had exclusive jurisdiction over the determination of that fact as well as over all other facts on which the decision of the case in first instance depended.

Having come to the conclusion that the judgment of Landreville J. was pronounced without jurisdiction, it follows that this case should be decided without reference thereto. In my opinion, Cattanaich J. was correct in his opinion as to what the proper conclusion should be on that view of the matter.

For those reasons, the appeal should be allowed and respondent's petition of right dismissed with costs in both courts.

*Appeal allowed with costs.*

*Solicitor for the appellant: D. S. Maxwell, Ottawa.*

*Solicitors for the respondent: Rosenfeld, Schwartz & Brown, Toronto.*

c'est-à-dire que l'objet de la réclamation n'est pas passé au cessionnaire d'après la loi. Si l'on considère le transport comme une cession en équité, l'absence du cessionnaire, vu que la poursuite est intentée au nom du cédant, ne constitue pas une défense à l'action mais seulement un motif pour le défendeur de se servir du cessionnaire pour se protéger. Le cédant agissant à titre de fiduciaire du cessionnaire en vertu du transport en équité, l'objet du droit d'action en droit strict appartient au cédant, qui en est le détenteur en droit.

A mon avis, il faut considérer Atlas comme la demanderesse réelle dans l'action contre Sa Majesté, et comme ayant demandé à la Cour Suprême de l'Ontario une décision destinée à servir de base à sa réclamation. Comme cette décision était une partie intégrante du processus de l'adjudication sur sa réclamation, c'est la Cour de l'Échiquier qui avait juridiction exclusive pour juger de ce fait-là de même que de tous les autres faits dont dépendait la décision de l'affaire en première instance.

En étant venu à la conclusion que le Juge Landreville n'avait pas juridiction en l'occurrence, il s'ensuit que la présente cause doit être jugée sans tenir compte du jugement qu'il a rendu. A mon avis, l'opinion du Juge Cattanaich sur la conclusion à tirer dans cette alternative est parfaitement exacte.

Pour ces raisons, je suis d'avis d'accueillir l'appel et de rejeter la pétition de droit de l'intimée avec dépens dans les deux cours.

*Appel accueilli avec dépens.*

*Procureur de l'appellant: D. S. Maxwell, Ottawa.*

*Procureurs de l'intimée: Rosenfeld, Schwartz & Brown, Toronto.*