

Ethel Annabelle Angle *Appellant*;

and

Minister of National Revenue *Respondent*.

1973: November 7; 1974: May 27.

Present: Martland, Judson, Spence, Laskin and Dickson JJ.

ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT OF CANADA

Estoppel—Benefit from construction by a controlled company—Assessment—Alleged debt of taxpayer to the company—Writ of extent against the taxpayer as debtor of the company—Whether principle of “issue estoppel” applicable.

Appellant, president and controlling shareholder of Transworld Explorations Limited, caused the company to construct a pool house, with furniture and fixtures, at the rear of her property. Six months after the foundations were in, appellant purported to lease to the company the whole of her property for five years at one dollar per year. After construction was complete, appellant leased the property to the company by a second lease for one year, at a rental of \$6,000 payable in monthly instalments of \$500. In order to create the impression that the pool house had been paid for, the husband of appellant arranged a bank loan of \$50,000 to appellant. This sum was deposited to the credit of the company, which could not withdraw it until the loan was paid. The husband then gave the appellant a cheque drawn on the company's account and signed by him as agent for the company in order that she could repay the bank loan, which she did.

Appellant was assessed under s. 8(1)(c) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, \$52,243.58 for benefits from construction of the pool house, and \$5,995.82 for furniture and fixtures. On appeal the Exchequer Court concluded that appellant had received the house as owner of the freehold and that the procedure employed by appellant did not constitute payment for the house, and it affirmed the assessment except for the furniture and fixtures.

Some time after these proceedings the Minister of National Revenue, in an effort to collect arrears of taxes from another company, obtained *ex parte* an order for a writ of extent in the second degree,

Ethel Annabelle Angle *Appelante*;

et

Le Ministre du Revenu National *Intimé*.

1973: le 7 novembre; 1974: le 27 mai.

Présents: Les Juges Martland, Judson, Spence, Laskin et Dickson.

EN APPEL DE LA COUR DE L'ÉCHIQUIER DU CANADA.

Fin de non-recevoir—Bénéfice découlant de construction par une compagnie contrôlée—Cotisation—Prétendue dette de la contribuable envers la compagnie—Bref de saisie «in extent» contre la contribuable en tant que débitrice de la compagnie—Le principe de l'«issue estoppel» est-il applicable.

L'appelante, présidente et actionnaire contrôlant de Transworld Explorations Limited, a fait en sorte que cette compagnie construise à l'arrière de sa propriété un pavillon de bains avec mobilier et accessoires fixes. Six mois après que les fondations furent achevées, l'appelante a censément loué à la compagnie la totalité de sa propriété pour cinq ans, à un dollar par an. Une fois la construction terminée, elle lui a loué la propriété en vertu d'un second bail pour un an, à raison de \$6,000 payable par versements mensuels de \$500. Pour donner l'impression que le pavillon de bains avait été payé, le mari de l'appelante obtint de la banque qu'un prêt de \$50,000 soit fait à l'appelante. Cette somme fut déposée au crédit de la compagnie qui ne pouvait la retirer avant que le prêt ne soit remboursé. Le mari donna ensuite à l'appelante un chèque tiré sur le compte de la compagnie et signé par lui à titre de représentant de la compagnie pour qu'elle puisse rembourser le prêt bancaire, ce qu'elle fit.

L'appelante fut cotisée en vertu de l'art. 8c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, pour \$52,243.58 pour bénéfices découlant de la construction du pavillon de bains ainsi que \$5,995.82 pour mobilier et accessoires fixes. En appel la Cour de l'Échiquier a conclu que l'appelante avait reçu le pavillon à titre de propriétaire de la tenure libre, que le moyen employé par l'appelante ne constituait pas un paiement du pavillon, et elle a confirmé la cotisation sauf à l'égard des meubles et accessoires fixes.

Quelques temps après ces procédures, le ministre du Revenu national, afin de percevoir d'une autre compagnie des arriérés de taxes, a obtenu *ex parte* une ordonnance pour bref de saisie «extent» au second

against Transworld as debtor of the other company; a writ of extent in the third degree was also issued against appellant as debtor of Transworld. Other writs of extent were also issued, but set aside following a motion to set aside; however, the writ issued against appellant was upheld. The latter appealed this decision, on the ground that the judgment of the Exchequer Court rendered the matter of appellant's alleged indebtedness *res judicata*.

Held (Spence and Laskin JJ. dissenting): The appeal should be dismissed.

Per Martland, Judson and Dickson JJ.: There is a distinction between the "cause of action estoppel" where another action is brought for the same cause of action as has been the subject of previous adjudication, and "issue estoppel" where, the cause of action being different, some point or issue of fact has already been decided. The requirements of issue estoppel are (1) that the same question has been decided; (2) that the judicial decision which is said to create the estoppel was final; and (3) that the parties to the judicial decision or their privies were the same persons as the parties to the proceedings in which the estoppel is raised, or their privies. The determination on which it is sought to found the estoppel must be so fundamental to the substantive decision that the latter cannot stand without the former.

The question to be decided in these proceedings was the existence of a debt by Mrs. Angle to Transworld, whereas the question in the earlier proceedings was the amount of Mrs. Angle's income tax assessment. The question not being *eadem questio*, this is not a case of issue estoppel.

The claim that Mrs. Angle is indebted to Transworld is founded upon her sworn statement during examination for discovery in the tax proceedings. The Transworld balance sheet confirmed her evidence. It is not alleged and there is no evidence to suggest that she subsequently paid her debt to the company.

Per Spence and Laskin JJ., *dissenting*: Leave was given to refer to the reasons in the original tax judgment and they showed that the pool house which gave rise to the "benefit" was also the foundation of

degré contre Transworld en tant que débitrice de l'autre compagnie; un bref de saisie «extent» au troisième degré fut aussi émis contre l'appelante en tant que débitrice de Transworld. D'autres brefs de saisie «extent» furent aussi émis, mais annulés à la suite d'une requête en annulation, alors que le bref émis contre l'appelante fut maintenu. Celle-ci en appelle de cette décision, pour le motif que le jugement de la Cour de l'Échiquier donne à la question de l'existence de la dette dont l'appelante serait redevable le caractère de chose jugée.

Arrêt: (les Juges Spence et Laskin étant dissidents): L'appel doit être rejeté.

Les Juges Martland, Judson et Dickson: Il y a une distinction entre le principe de l'autorité de la chose jugée applicable lorsqu'une demande est intentée pour la même cause d'action que celle qui a fait l'objet d'un jugement antérieur, et cette théorie de la fin de non-recevoir qu'on applique lorsqu'il arrive que la cause d'action est différente mais que des points ou questions de fait ont déjà été décidés. Les conditions de l'*issue estoppel* exigent (1) que la même question ait été décidée; (2) que la décision judiciaire invoquée comme créant la fin de non-recevoir soit finale; et, (3) que les parties dans la décision judiciaire invoquée, ou leurs ayants droit, soient les mêmes que les parties engagées dans l'affaire où la fin de non-recevoir est soulevée, ou leurs ayants droits. La décision sur laquelle on cherche à fonder la fin de non-recevoir doit avoir été si fondamentale à la décision rendue sur le fond même du litige que celle-ci ne peut valoir sans celle-là.

La question à être décidée en l'espèce, c'est l'existence d'une dette de M^{me} Angle envers Transworld alors que la question à être décidée dans l'affaire antérieure était celle du montant de la cotisation d'impôt de M^{me} Angle. La question n'étant pas *eadem questio*, il n'y a pas lieu d'appliquer le principe de l'*issue estoppel*.

La prétention suivant laquelle M^{me} Angle a une dette envers Transworld est fondée sur sa déclaration sous serment durant l'interrogatoire préalable dans l'affaire relative à l'impôt. Le bilan de Transworld au 31 janvier 1969 confirme son témoignage. Il n'est pas allégué qu'elle aurait par la suite payé sa dette envers la compagnie, et il n'y a pas de preuve qui le donne à penser.

Les Juges Spence et Laskin, dissidents: Autorisation a été accordée aux avocats représentant les parties de se référer aux motifs du jugement rendu dans l'affaire d'impôt et ils ont reconnu que la pavil-

the debt allegedly owing by appellant to Transworld. Further, the appellant and the Minister were parties both to the tax appeal and to the present proceedings, into which the appellant was drawn by the Minister through a writ of extent, albeit they had their origin in a tax claim against a third person. Because of the difference in the two proceedings, issue estoppel is what the appellant must stand on.

Issue estoppel, as a principle, has been recognized in Canadian law. The application of this principle is not in any way affected because it is directed against a Minister of the Crown. There is no reason to introduce any anomalies or exceptions to its general application if the facts call for it.

The Minister's contention that the pool house transaction can be both a benefit and a loan or debt at the same time ignores the basis upon which he sought and succeeded in his reassessment of the appellant, namely s. 8(1)(c). Any question of a loan, arising from the arrangements for a bank credit to Transworld which was ultimately repaid by a Transworld cheque (leaving Transworld and the appellant where they were before), was negated by the Exchequer Court as having been dependent upon a lease which was ineffective to support it. A device which failed as a defence to a reassessment, and so determined by a final judicial decision, cannot be later reactivated as between the same parties to provide a different basis upon which to attempt to capture the same sum twice.

[*Angle v. Minister of National Revenue*, [1969] C.T.C. 624; *Thoday v. Thoday*, [1964] P. 181; *Hoysted v. Federal Commissioner of Taxation* (1921), 29 C.L.R. 537, [1926] A.C. 155; *Carl Zeiss Stiftung v. Rayner & Keeler Ltd. (No. 2)*, [1967] 1 A.C. 853; *Duchess of Kingston's Case* (1776), 20 St. Tr. 355, 538n; *R. v. Hutchings* (1881), 6 Q.B.D. 300; *Society of Medical Officers of Health v. Hope*, [1960] A.C. 551; *Spens v. I.R.C.*, [1970] 3 All. E.R. 295; *Curlett v. Minister of National Revenue*, [1961] Ex. C.R. 427, aff. 62 D.T.C. 1320; *R. v. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727; *Attorney General for Trinidad and Tobago v. Enriché*, [1893] A.C. 518, referred to.]

lon de bains qui avait constitué le «bénéfice» était aussi le fondement de la dette qu'on allègue être due par l'appelante à Transworld. De plus l'appelante et le Ministre se trouvent à avoir été parties tant à l'appel en matière d'impôt qu'aux procédures en l'espèce, dans lesquelles l'appelante a été plongée par le Ministre au moyen d'un bref de saisie «extent» bien qu'elles aient pris naissance dans une réclamation d'impôt contre une tierce personne. A cause de la différence qui existe entre les deux instances, c'est sur l'*issue estoppel* que l'appelante doit s'appuyer.

L'*issue estoppel*, en tant que principe est reconnu dans le droit canadien. L'application de ce principe n'est pas atteinte parce qu'il est invoqué à l'encontre d'un ministre de la Couronne. Il n'y a aucune raison d'introduire des anomalies ou des exceptions à son application générale si les faits permettent de l'invoquer.

La prétention du Ministre que la transaction relative au pavillon de bains peut être à la fois un bénéfice et un emprunt ou une dette en même temps ne tient pas compte du fondement sur lequel il a voulu et obtenu la nouvelle cotisation qu'il recherchait à l'égard de l'appelante, soit l'art. 8(1)c). Toute évocation d'un prêt, résultant des dispositions prises pour que la banque émette en faveur de Transworld un crédit qui en définitive a été remboursé par un chèque de Transworld (laissant Transworld et l'appelante dans la situation où elles étaient auparavant), a été repoussée par la Cour de l'Échiquier comme subordonnée à un bail qui ne pouvait efficacement lui servir de fondement. Un expédient qui a failli comme moyen de défense à l'encontre d'une nouvelle cotisation, et qui est donc réglé par une décision judiciaire finale ne peut être par la suite réactivé entre les mêmes parties de façon à fournir une base différente sur laquelle tenter de capturer la même somme une seconde fois.

[Arrêts mentionnés: *Angle v. Minister of National Revenue*, [1969] C.T.C.624; *Thoday v. Thoday*, [1964] P. 181; *Hoysted v. Federal Commissioner of Taxation* (1921), 29 C.L.R. 537, [1926] A.C. 155; *Carl Zeiss Stiftung c. Rayner & Keeler Ltd. (No. 2)*, [1967] 1 A.C. 853; *Duchess of Kingston's Case* (1776), 20 St. Tr. 355, 538n; *R. v. Hutchings* (1881), 6 Q.B.D. 300; *Society of Medical Officers of Health v. Hope*, [1960] A.C. 551; *Spens v. I.R.C.*, [1970] 3 All. E.R. 295; *Curlett c. Le ministre du Revenu national*, [1961] R.C.É. 427, conf. 62 D.T.C. 1320; *R. c. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727; *Attorney General for Trinidad and Tobago v. Enriché*, [1893] A.C. 518.]

APPEAL from a judgment of the Exchequer Court of Canada ordering that a writ of extent be issued. Appeal dismissed, Spence and Laskin JJ. dissenting.

C. C. Sturrock, for the appellant.

N. A. Chalmers, Q.C., and *G. O. Eggertson*, for the respondent.

The judgment of Martland, Judson and Dickson JJ. was delivered by

DICKSON J.—In early 1966 Mrs. Angle caused Transworld Explorations Limited, a company of which she was president and controlling shareholder, to construct at the expense of the company, an indoor swimming pool, sauna bath, mineral bath, barbecue, bar, fireplace, sitting room and office at the rear of property owned by her on Stevens Drive in West Vancouver, British Columbia. The then s. 8(1) (c) of the *Income Tax Act* provided that where a benefit or advantage was conferred on a shareholder by a corporation the amount or value would be included in computing the income of the shareholder and, acting under the section, the taxing authorities added to Mrs. Angle's income for the years 1966 and 1967 a total of \$52,243.58 for benefits from construction of the pool house and \$5,995.82 for furniture and fixtures. Mrs. Angle appealed the assessment. The appeal was heard by Sheppard D.J. in the Exchequer Court of Canada¹ and judgment was delivered on November 17, 1969. The judge defined what he referred to as the basic issues in these words:

That the pool house (i) was received by the appellant as lessor not as "shareholder" within Section 8(1)(c), (ii) was paid for by the appellant and therefore was not "a benefit or advantage" (iii) or in any event was a benefit received only on expiration of a lease, therefore not in 1966 or 1967 but in 1968.

The short facts and the manner in which the judge disposed of each of the issues follow:

¹ [1969] C.T.C. 624.

APPEL d'un jugement de la Cour de l'Échiquier du Canada ordonnant l'émission d'un bref de saisie «extent». Appel rejeté, les Juges Spence et Laskin étant dissidents.

C. C. Sturrock, pour l'appelante.

N. A. Chalmers, c.r., et *G. O. Eggertson*, pour l'intimé.

Le jugement des Juges Martland, Judson et Dickson a été rendu par

LE JUGE DICKSON—Au début de 1966, M^{me} Angle a fait en sorte que Transworld Explorations Limited, une compagnie dont elle était présidente et actionnaire contrôlant, construisait à l'arrière de la propriété que M^{me} Angle possédait sur Stevens Drive à West Vancouver, Colombie-Britannique, une piscine intérieure, sauna, bain d'eau thermale, barbecue, bar, foyer, vivoir et bureau. A cette époque-là l'al. c) du par. (1) de l'art. 8 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoyait que lorsqu'un bénéfice ou un avantage était attribué à un actionnaire par une corporation, le montant ou la valeur en l'espèce devait être inclus dans le calcul du revenu de l'actionnaire, et invoquant cet article les fonctionnaires du fisc ajoutèrent au revenu de M^{me} Angle des années 1966 et 1967 un total de \$52,243.58 pour bénéfices découlant de la construction du pavillon de bains, ainsi que \$5,995.82 pour mobilier et accessoires fixes. M^{me} Angle en appela de la cotisation. L'appel fut entendu par M. le Juge suppléant Sheppard en Cour de l'Échiquier du Canada¹ et jugement fut rendu le 17 novembre 1969. Le juge a défini comme suit ce qu'il a appelé les questions fondamentales:

Que le pavillon de bains (i) a été reçu par l'appelante en qualité de bailleur et non «d'actionnaire» au sens de l'article 8(1)c), (ii) qu'il a été payé par l'appelante, et ne constituait donc pas «un bénéfice ou un avantage», (iii) et que de toute façon, il s'agissait d'un bénéfice reçu seulement à l'expiration du bail, soit en 1968 et non en 1966 et 1967.

Voici maintenant l'exposé sommaire des faits et la façon dont le juge a décidé chacune des questions:

¹ [1969] C.T.C. 624.

(i) On November 1, 1966, six months after the foundations of the pool house were built and after receiving advice that the value of the pool house might be added to her income, Mrs. Angle purported to lease to Transworld the whole of her lot on Stevens Drive for a term of five years at a rental of one dollar per year. A year later, on November 27, 1967, after the pool house had been constructed, a second lease was entered into whereby she purported to lease the property to Transworld for a term of one year at a rental of \$6,000 payable \$500 per month. The judge held that the pool house was not received by Mrs. Angle as lessor because it was let into the soil: that is, construction was begun before there was any lease; the leases did not operate to divest Mrs. Angle of the pool house vested in her as owner of the freehold and accordingly the benefit was not received by her as lessor but as owner.

(ii) The scheme by which it was sought to create the impression that Mrs. Angle had paid for the pool house took this form. Her husband arranged for the Toronto-Dominion Bank to loan her \$50,000 on December 27, 1967. The proceeds of the loan were deposited to the credit of Transworld but, as the money was assigned to the bank as security for the loan, it could not be withdrawn by Transworld until the loan was paid. In February 1968 Mr. Angle gave Mrs. Angle a cheque for \$50,000 drawn on the Transworld account and signed by him as agent for the company with which she repaid the bank loan. The judge rightly concluded that this trumpery did not amount to payment for the pool house.

(iii) The judge rejected Mrs. Angle's contention that no benefit would vest in her until the expiration of the lease, holding that the benefit vested not by virtue of an assignment or conveyance by the lessee, but by virtue of Mrs.

(i) Le 1^{er} novembre 1966, six mois après l'achèvement des fondations du pavillon de bains et après qu'on lui eut appris que la valeur du pavillon pourrait être ajoutée à son revenu, M^{me} Angle a censément loué à Transworld la totalité de son lot sur Stevens Drive, pour une période de cinq ans au loyer d'un dollar par an. Un an plus tard, le 27 novembre 1967, après que la construction de la piscine eut été terminée, un second bail est intervenu en vertu duquel la propriété était censément louée à Transworld par M^{me} Angle pour une période d'un an, en contrepartie d'un loyer de \$6,000 payable par versements mensuels de \$500. Le juge a décidé que M^{me} Angle n'avait pas reçu le pavillon de bains à titre de bailleur parce que le pavillon avait été loué incorporé au sol; c'est-à-dire, la construction avait débuté avant qu'il n'y ait de bail; les baux n'avaient pas eu pour effet de priver M^{me} Angle du pavillon de bains dévolu à elle en sa qualité de propriétaire de la tenure libre (*freehold*) du fonds et, par conséquent, c'est à titre de propriétaire et non de bailleur qu'elle avait reçu le bénéfice.

(ii) Le plan conçu pour donner l'impression que M^{me} Angle avait payé le pavillon de bains a été mis à exécution de la façon suivante. Le mari fit les arrangements nécessaires pour que la Banque Toronto-Dominion prête \$50,000 à M^{me} Angle le 27 décembre 1967. La somme provenant de cet emprunt fut déposée au crédit de Transworld mais, comme l'argent avait été cédé à la banque en garantie du prêt, Transworld ne pouvait pas le retirer avant que le prêt soit remboursé. Au mois de février 1968, M. Angle donna à M^{me} Angle un chèque de \$50,000 tiré sur le compte de Transworld et signé par lui à titre de représentant de la compagnie, et M^{me} Angle remboursa le prêt bancaire au moyen de ce chèque. Le juge a conclu à bon droit que cet artifice ne constituait pas un paiement du coût de la piscine.

(iii) Le juge a rejeté la présentation de M^{me} Angle selon laquelle aucun bénéfice ne devait être dévolu à cette dernière avant l'expiration du bail, décidant que le bénéfice lui avait été dévolu non pas du fait d'une cession ou trans-

Angle being the owner of the freehold on which the building was erected. In the result the judge dismissed the appeal and confirmed the assessment except as to furniture and fixtures.

Some time after the proceedings in the Exchequer Court, the Minister of National Revenue sought to collect arrears of taxes amounting to \$40,266.71 from a company, Kansas City Traders Ltd., and obtained a Writ of Extent ordering the sheriff of the County of Vancouver to extend and seize the assets of that company in the amount of the arrears. There being small prospect of collecting directly from Kansas City Traders, the Minister obtained *ex parte* an order for the issuance of a Writ of Extent in the Second Degree against Transworld in the amount of \$40,266.71, Transworld being indebted to Kansas City Traders; a Writ in the Third Degree against Mrs. Angle in the amount of \$34,612.33, on the allegation that Mrs. Angle was indebted to Transworld in this sum; a Writ of Extent in the Fourth Degree against Mr. and Mrs. Adolf Franz Bauer, purchasers in 1968 of the Stevens Drive property from Mrs. Angle; and a Writ of Extent in the Fifth Degree against the legal firm which acted for Mrs. Angle on the sale. A motion was brought before Sheppard D.J. to set aside the writs issued against Mrs. Angle, against Mr. and Mrs. Bauer and against the legal firm. As a result, the writs against Mr. and Mrs. Bauer and against the legal firm were set aside but the writ against Mrs. Angle allowed to stand. An appeal has now been taken to this Court on behalf of Mrs. Angle, the main ground being that the judgment of the Exchequer Court rendered the matter of Mrs. Angle's alleged indebtedness to Transworld *res judicata*.

In earlier times *res judicata* in its operation as estoppel was referred to as estoppel by record, that is to say, estoppel by the written record of a court of record, but now the generic term more frequently found is estoppel *per rem*

port par le locataire, mais du fait de sa qualité de propriétaire de la tenure libre du bien-fonds sur lequel le bâtiment avait été érigé. Le juge a rejeté l'appel et confirmé la cotisation sauf à l'égard des meubles et des accessoires fixes.

Quelque temps après les procédures en Cour de l'Échiquier, le ministre du Revenu national a tenté de percevoir d'une compagnie, Kansas City Traders Ltd., des arriérés de taxes s'élevant à \$40,266.71, et il a obtenu un bref de saisie «extent» ordonnant au shériff du comté de Vancouver d'évaluer et de saisir les biens de cette compagnie-là pour le montant des arriérés. La possibilité de percevoir le montant directement de Kansas City Traders s'avérant mince, le Ministre a obtenu *ex parte* une ordonnance prévoyant l'émission d'un bref de saisie «extent» au second degré contre Transworld pour le montant de \$40,266.71, Transworld étant débitrice de Kansas City Traders; un bref de troisième degré contre M^{me} Angle pour le montant de \$34,612.33, sur allégation que cette dernière était débitrice de Transworld pour cette somme; un bref de saisie «extent» au quatrième degré contre M. et M^{me} Adolf Franz Bauer, qui en 1968 avaient acheté de M^{me} Angle la propriété de Stevens Drive; et un bref de saisie «extent» au cinquième degré contre l'étude d'avocats qui avait représenté M^{me} Angle lors de la vente de la propriété. Devant le Juge suppléant Sheppard on présenta une requête en vue de faire annuler les brefs émis contre M^{me} Angle, contre M. et M^{me} Bauer et contre l'étude d'avocats. Les brefs émis contre M. et M^{me} Bauer et contre l'étude d'avocats furent annulés mais le bref émis contre M^{me} Angle fut maintenu en vigueur. Un appel est maintenant interjeté devant cette Cour au nom de M^{me} Angle, le motif principal étant que le jugement de la Cour de l'Échiquier donne à la question de l'existence d'une dette dont serait redevable M^{me} Angle envers Transworld, le caractère de chose jugée.

Anciennement, la chose jugée en tant que fin de non-recevoir (*estoppel*) était appelée *estoppel by record*, c'est-à-dire, une fin de non-recevoir de par l'effet des registres et procès-verbaux d'une cour d'archives, mais maintenant on

judicatam. This form of estoppel, as Diplock L.J. said in *Thoday v. Thoday*², at p. 198, has two species. The first, "cause of action estoppel", precludes a person from bringing an action against another when that same cause of action has been determined in earlier proceedings by a court of competent jurisdiction. We are not here concerned with cause of action estoppel as the Minister's present claim that Mrs. Angle is indebted to Transworld in the sum of \$34,612.33 is obviously not the cause of action which came before the Exchequer Court in the s. 8(1)(c) proceedings. The second species of estoppel *per rem judicatam* is known as "issue estoppel", a phrase coined by Higgins J. of the High Court of Australia in *Hoysted v. Federal Commissioner of Taxation*³, at p. 561:

I fully recognize the distinction between the doctrine of *res judicata* where another action is brought for the same cause of action as has been the subject of previous adjudication, and the doctrine of estoppel where, the cause of action being different, some point or issue of fact has already been decided (I may call it "issue-estoppel").

Lord Guest in *Carl Zeiss Stiftung v. Rayner & Keeler Ltd. (No. 2)*⁴, at p. 935, defined the requirements of issue estoppel as:

... (1) that the same question has been decided; (2) that the judicial decision which is said to create the estoppel was final; and, (3) that the parties to the judicial decision or their privies were the same persons as the parties to the proceedings in which the estoppel is raised or their privies

Is the question to be decided in these proceedings, namely the indebtedness of Mrs. Angle to Transworld Explorations Limited, the same as was contested in the earlier proceedings? If it is

emploie le plus souvent l'expression générique *estoppel per rem judicatam*. Cette forme de fin de non-recevoir, comme le Lord Juge Diplock l'a dit dans l'arrêt *Thoday v. Thoday*², est de deux sortes. Le premier, soit le «*cause of action estoppel*», empêche une personne d'intenter une action contre une autre lorsque la même cause d'action a déjà été décidée dans des procédures antérieures par un tribunal compétent. En l'espèce, nous n'avons pas à nous préoccuper du *cause of action estoppel* puisque l'allégation du Ministre selon laquelle M^{me} Angle doit la somme de \$34,612.33 à Transworld, n'est évidemment pas la cause d'action dont la Cour de l'Échiquier a été saisie dans les procédures relatives à l'al. c) du par. (1) de l'art. 8. La deuxième sorte d'*estoppel per rem judicatam* est connue sous le nom d'*issue estoppel*, expression qui a été créée par le Juge Higgins de la Haute Cour d'Australie dans l'arrêt *Hoysted v. Federal Commissioner of Taxation*³, à la p. 561:

[TRADUCTION] Je reconnais pleinement la distinction entre le principe de l'autorité de la chose jugée applicable lorsqu'une demande est intentée pour la même cause d'action que celle qui a fait l'objet d'un jugement antérieur, et cette théorie de la fin de non-recevoir qu'on applique lorsqu'il arrive que la cause d'action est différente mais que des points ou questions de fait on déjà été décidés (laquelle je puis appeler théorie de l'*«issue-estoppel»*).

Lord Guest, dans l'arrêt *Carl Zeiss Stiftung c. Rayner & Keeler Ltd. (No. 2)*⁴, à la p. 935, définit les conditions de l'*«issue estoppel»* comme exigeant:

[TRADUCTION] . . . (1) que la même question ait été décidée; (2) que la décision judiciaire invoquée comme créant la fin de non-recevoir soit finale; et, (3) que les parties dans la décision judiciaire invoquée, ou leurs ayants droit, soient les mêmes que les parties engagées dans l'affaire où la fin de non-recevoir est soulevée, ou leurs ayants droit . . .

Est-ce que la question à être décidée en l'espèce, c'est-à-dire l'existence d'une dette de M^{me} Angle envers Transworld Explorations Limited, est la même que celle que l'on a débattue dans

² [1964] P. 181.

³ (1921), 29 C.L.R. 537.

⁴ [1967] 1 A.C. 853.

² [1964] P. 181.

³ (1921), 29 C.L.R. 537.

⁴ [1967] 1 A.C. 853.

not, there is no estoppel. It will not suffice if the question arose collaterally or incidentally in the earlier proceedings or is one which must be inferred by argument from the judgment. That is plain from the words of De Grey C.J. in the *Duchess of Kingston's case*⁵, quoted by Lord Selborne L.J. in *R. v. Hutchings*⁶, at p. 304, and by Lord Radcliffe in *Society of Medical Officers of Health v. Hope*⁷. The question out of which the estoppel is said to arise must have been "fundamental to the decision arrived at" in the earlier proceedings: *per* Lord Shaw in *Hoystead v. Commissioner of Taxation*⁸. The authors of Spencer Bower and Turner, *Doctrine of Res Judicata*, 2nd ed. pp. 181, 182, quoted by Megarry J. in *Spens v. I.R.C.*⁹, at p. 301, set forth in these words the nature of the enquiry which must be made:

... whether the determination on which it is sought to found the estoppel is "so fundamental" to the substantive decision that the latter *cannot stand* without the former. Nothing less than this will do.

The claim in the present proceedings that Mrs. Angle is indebted to Transworld in the amount of \$34,612.33 is founded upon a sworn statement of Mrs. Angle, during her examination for discovery in the tax proceedings, that she owed Transworld a balance of \$34,000, being \$50,000 less a credit for shares transferred by her to Transworld. The Transworld balance sheet as at January 31, 1969 confirmed her evidence. It showed \$34,612.33 to be "Due from shareholder".

In my opinion the question to be decided in these proceedings is not the same question as was decided in the earlier proceedings. The primary question in the earlier proceedings was the amount of Mrs. Angle's income tax assessment

l'affaire antérieure? Si elle ne l'est pas, il n'y a pas de fin de non-recevoir. Il ne suffira pas que la question ait été soulevée de façon annexe ou incidente dans l'affaire antérieure ou qu'elle doive être inférée du jugement par raisonnement. Cela ressort clairement des termes employés par le Juge en chef De Grey dans l'arrêt *Duchess of Kingston's*⁵, cités par Lord Selborne dans *Reg. v. Hutchings*⁶, à la p. 304, et par Lord Radcliffe dans *Society of Medical Officers of Health v. Hope*⁷. La question qui est censée donner lieu à la fin de non-recevoir doit avoir été «fondamentale à la décision à laquelle on est arrivé» dans l'affaire antérieure: d'après Lord Shaw dans l'arrêt *Hoystead v. Commissioner of Taxation*⁸. Les auteurs de l'ouvrage Spencer Bower and Turner, *Doctrine of Res Judicata*, 2e éd. pp. 181, 182, cité par M. le Juge Megarry dans l'arrêt *Spens v. I.R.C.*⁹, à la p. 301, décrivent dans les termes suivants la nature de l'examen auquel on doit procéder:

[TRADUCTION] ... si la décision sur laquelle on cherche à fonder la fin de non-recevoir a été «si fondamentale» à la décision rendue sur le fond même du litige que celle-ci *ne peut valoir* sans celle-là. Rien de moins ne suffira.

La prétention en l'espèce suivant laquelle M^{me} Angle doit à Transworld la somme de \$34,612.33 est fondée sur une déclaration sous serment de M^{me} Angle, durant son interrogatoire préalable dans l'affaire relative à l'impôt, aux termes de laquelle elle devait à Transworld un solde de \$34,000, soit \$50,000 moins un crédit pour des actions qu'elle avait transférées à Transworld. Le bilan de Transworld au 31 janvier 1969 confirme son témoignage. Y figure un montant de \$34,612.33, avec l'inscription «Dû par un actionnaire».

A mon avis la question à être décidée en l'espèce n'est pas la même que celle qui a été décidée dans l'affaire antérieure. Dans l'affaire antérieure, la question principale était celle du montant de la cotisation d'impôt de M^{me} Angle,

⁵ (1776), 20 St. Tr. 355, 538n.

⁶ (1881), 6 Q.B.D. 300.

⁷ [1960] A.C. 551.

⁸ [1926] A.C. 155.

⁹ [1970] 3 All. E.R. 295.

⁵ (1776), 20 St. Tr. 355, 538n.

⁶ (1881), 6 Q.B.D. 300.

⁷ [1960] A.C. 551.

⁸ [1926] A.C. 155.

⁹ [1970] 3 All. E.R. 295.

and in order to determine that issue it was necessary to consider several subsidiary issues raised by Mrs. Angle in support of her appeal. I have quoted the judge's statement of those issues and in effect they were (i) that the pool house was received by her as a lessor and not as a shareholder or (ii) alternatively, that she had paid for the pool house through the \$50,000 bank loan. A submission that she was still indebted for the pool house would have been impossible to reconcile with her contention that the pool house had been paid for.

A finding of no liability by Mrs. Angle to Transworld was not legally indispensable to the judgment on the income tax appeal or a necessary finding to support that judgment. A tax assessment in respect of a benefit or advantage received is not inconsistent with an obligation to pay for the benefit or advantage where, for example, there is no apparent intention to honour the obligation. The decision that a taxable benefit has been received can stand in an appropriate case with an alleged obligation to pay for that benefit. See *Curlett v. Minister of National Revenue*¹⁰; and *R. v. Poynton*¹¹. In these proceedings the Minister is claiming from Mrs. Angle payment of indebtedness to Transworld. If Transworld or its shareholders were suing Mrs. Angle for recovery of corporate funds expended on the construction of the pool house, the s. 8(1)(c) proceedings in the Exchequer Court would afford her no defence. It is true that one of the leases contained a clause whereby Transworld purported to surrender to Mrs. Angle all its interest in the improvements for \$49,768.51 and when the lease was struck down this clause suffered a similar fate. But that was not, and was not tantamount to, a finding that Mrs. Angle was not indebted to Transworld. Transworld was not a party to the proceedings and the Exchequer Court did not have jurisdiction to make such a finding.

et pour décider cette question-là il était nécessaire d'examiner plusieurs questions subsidiaires qu'avait soulevées M^{me} Angle à l'appui de son appel. J'ai cité l'énoncé que le juge a fait de ces questions, qui étaient en somme (i) que le pavillon de bains avait été reçu à titre de bailleur et non d'actionnaire ou (ii), subsidiairement, qu'elle avait payé le pavillon au moyen d'un prêt bancaire de \$50,000. Une allégation suivant laquelle elle était encore endettée à l'égard du pavillon aurait été impossible à réconcilier avec sa prétention selon laquelle elle avait payé pour ce pavillon.

Il n'était pas juridiquement indispensable, pour rendre jugement sur l'appel concernant l'impôt, ni même nécessaire, pour étayer ce jugement, d'en arriver à la conclusion que M^{me} Angle n'était pas débitrice de Transworld. Une cotisation d'impôt à l'égard d'un bénéfice ou d'un avantage reçu n'est pas incompatible avec une obligation de payer pour ce bénéfice ou avantage lorsque, par exemple, il n'existe pas d'intention apparente d'honorer l'obligation. Une décision qu'un bénéfice imposable a été reçu peut, dans un cas approprié, coexister avec une obligation alléguée de payer pour ce bénéfice. Voir *Curlett c. Le ministre du Revenu national*¹⁰, arrêt confirmé par cette Cour; et *R. c. Poynton*¹¹. En l'espèce, le ministre réclame de M^{me} Angle qu'elle paie le montant de sa dette envers Transworld. Si Transworld ou ses actionnaires poursuivaient M^{me} Angle pour recouvrer le montant des fonds de la compagnie dépensés pour la construction du pavillon de bains, les procédures mues en Cour d'Échiquier relativement à l'al. c) du par. (1) de l'art. 8 ne pourraient donner de moyen de défense à M^{me} Angle. Il est vrai que l'un des baux incluait une clause par laquelle Transworld était censée céder à M^{me} Angle tous ses droits dans les améliorations pour la somme de \$49,768.51, et que lorsque le bail a été infirmé cette clause a connu le même sort. Mais cela n'était pas une conclusion que M^{me} Angle n'avait pas de dette envers Transworld, et n'était pas l'équivalent d'une telle con-

¹⁰ [1961] Ex. C.R. 427, affd. 62 D.T.C. 1320.

¹¹ [1972] 3 O.R. 727.

¹⁰ [1961] R.C.É 427, conf. 62 D.T.C. 1320.

¹¹ [1972] 3 O.R. 727.

As long ago as 1893, Lord Hobhouse said in the Privy Council in *Attorney General for Trinidad and Tobago v. Eriché*¹², at p. 522:

It is hardly necessary to refer at length to authorities for the elementary principle that in order to establish the plea of *res judicata* the judgment relied on must have been pronounced by a Court having concurrent or exclusive jurisdiction directly upon the point. In the *Duchess of Kingston's Case*, Sm. L.C. vol. ii. p. 642, which is constantly referred to for the law on this subject, it is laid down that in order to establish the plea of *res judicata* the Court whose judgment is invoked must have had jurisdiction and have given judgment directly upon the matter in question; but that if the matter came collaterally into question in the first Court, or were only incidentally cognizable by it, or merely to be inferred by argument from the judgment, the judgment is not conclusive.

The question not being *eadem questio*, I am of the opinion that this is not a case for application of the principle of issue estoppel.

Two collateral points were taken on behalf of Mrs. Angle. First, that there was no evidence upon the *ex parte* application for the issuance of the writs of extent as to how the alleged debt from Transworld to Kansas City Traders Ltd. arose or, if there was a debt, that it was payable. No objection was taken in the Court below to the writs of extent issued against Kansas City Traders Ltd. or against Transworld. Transworld has not challenged the writ against it, and it is not open to Mrs. Angle to do so at this time. Second, that even if Mrs. Angle was indebted to Transworld, there was no evidence she was indebted after January 31, 1969 and more particularly at the time of the application for the writs of extent, October 30, 1970. On discovery

clusion. Transworld n'était pas partie aux procédures et la Cour de l'Échiquier n'avait pas compétence pour en arriver à une conclusion semblable.

Dès 1893, Lord Hobhouse, dans une décision du Conseil Privé rendue dans l'affaire *Attorney General for Trinidad and Tobago v. Eriché*¹², disait, à la p. 522:

[TRADUCTION] Il n'est guère nécessaire de se reporter longuement aux précédents pour reconnaître ce principe élémentaire selon lequel, pour établir le moyen de chose jugée, le jugement sur lequel on se fonde doit avoir été rendu par un tribunal ayant compétence simultanée ou exclusive directement sur le point. Dans l'arrêt *Duchess of Kingston*, Sm. L.C. vol. ii. p. 642, auquel on se réfère constamment pour énoncer le droit à ce sujet, on pose le principe que pour établir le moyen de chose jugée le tribunal dont le jugement est invoqué doit avoir eu compétence et avoir rendu jugement directement sur la question en litige; mais si la question est venue en cause de façon annexe dans le premier tribunal, ou si celui-ci ne pouvait en connaître que de façon incidente, ou si on devait simplement l'inférer du jugement par raisonnement, le jugement n'est pas concluant.

La question n'étant pas *eadem questio*, je suis d'avis qu'en l'espèce il n'y a pas lieu d'appliquer le principe de l'*issue estoppel*.

Deux questions annexes ont été soulevées au nom de M^{me} Angle. Premièrement, on dit que lors de la demande *ex parte* pour la délivrance des brefs de saisie «extent» il n'y avait pas de preuve sur l'origine de la dette de Transworld envers Kansas City Traders Ltd., ou que si dette il y avait il n'y avait pas de preuve que la dette était échue. Devant les cours d'instance inférieure, on ne s'est aucunement opposé aux brefs de saisie «extent» émis contre Kansas City Traders Ltd. ou contre Transworld. Transworld n'a pas attaqué le bref de saisie «extent» émis contre elle et il n'appartient pas à M^{me} Angle de le faire à ce stade-ci. Deuxièmement, on dit, même si M^{me} Angle était débitrice de Transworld, il n'y avait aucune preuve selon laquelle

¹² [1893] A.C. 518.

¹² [1893] A.C. 518.

October 6, 1969 Mrs. Angle said she was indebted to Transworld. The books of account and records of Transworld were taken out of the country by Mrs. Angle and her husband on leaving Canada in 1968 to reside in Las Vegas, Nevada and Mrs. Angle has since refused to produce those books and records. It is not alleged and there is no evidence to suggest that since October 6, 1969 she paid Transworld the amount of her debt to that company. There is an affidavit of a Las Vegas chartered accountant stating that the decision of the Exchequer Court eliminated the character of the indebtedness of \$34,612.33 as a debt or loan, and a similar affidavit of a Vancouver solicitor, but as I have indicated, I am of the opinion that the decision of the Exchequer Court did not have any such effect.

I would accordingly dismiss the appeal with costs.

The judgment of Spence and Laskin JJ. was delivered by

LASKIN J. (*dissenting*)—This appeal concerns the propriety of a writ of extent in the third degree issued against the appellant at the instance of the respondent Minister. On the motion to set aside the writ, the sufficiency of the material upon which the *ex parte* application for the writ was made was challenged. Beyond that, it was contended that the basic foundation for the writ, an alleged debt owing to the second degree debtor who in turn was indebted to the first degree debtor from whom the Minister claimed unpaid income taxes, could not be asserted by the Minister because of the preclusive effect of *res judicata*. I am of the opinion that the more appropriate preclusive principle in this case is issue estoppel and that the appellant is entitled to succeed on that ground. I find it unnecessary therefore to deal with the alleged

elle l'était encore après le 31 janvier 1969, et plus particulièrement lors de la demande d'émission de brefs de saisie «extent» faite le 30 octobre 1970. Lors de son interrogatoire préalable, le 6 octobre 1969, M^{me} Angle a déclaré avoir une dette envers Transworld. Les livres de comptes, dossiers et registres de Transworld ont été transportés hors du pays par M^{me} Angle et son époux lorsqu'ils ont, en 1968, laissé le Canada pour aller demeurer à Las Vegas, Nevada, et M^{me} Angle a depuis refusé de produire ces livres, dossiers et registres. Il n'est pas allégué qu'elle aurait, depuis le 6 octobre 1969, payé à Transworld le montant de sa dette envers la compagnie, et il n'y a pas de preuve qui le donne à penser. Il existe une déclaration écrite faite sous serment par un comptable agréé de Las Vegas qui affirme que le jugement de la Cour de l'Échiquier a supprimé le caractère de dette ou d'emprunt de l'obligation afférente au montant de \$34,612.33, de même qu'une déclaration écrite similaire faite sous serment par un avocat de Vancouver, mais comme je l'ai mentionné je suis d'avis que le jugement de la Cour de l'Échiquier n'a pas eu d'effet semblable.

Je suis d'avis, par conséquent, de rejeter l'appel avec dépens.

Le jugement des Juges Spence et Laskin a été rendu par

LE JUGE LASKIN (*dissident*)—Cet appel concerne le droit d'émettre un bref de saisie «extent» de troisième degré délivré contre l'appelante à la demande du Ministre intimé. Lors de la requête en annulation du bref, on a contesté la suffisance des documents sur lesquels la demande faite *ex parte* pour l'émission du bref avait été faite. En plus, on a prétendu que le fondement de base pour l'émission du bref, soit un montant allégué être dû au débiteur du deuxième degré qui lui-même était débiteur du débiteur du premier degré de qui le Ministre réclamait le paiement d'impôts impayés, ne pouvait pas être invoqué par le Ministre, vu l'empêchement découlant de la chose jugée. Je suis d'avis que le principe qui peut le mieux justifier un empêchement en l'espèce est celui de *l'issue estoppel* (fin de non-recevoir à la remise en

deficiency of supporting material for the issue of the writ of extent against the appellant.

On October 3, 1968, a writ of extent was issued against Kansas City Traders Ltd. for the recovery out of its assets of \$103,395.03 for unpaid taxes. By October, 1970, the amount of its indebtedness had been reduced to \$40,266.71. On October 30, 1970, a successful application was made by the Minister for the issue of writs of extent in the second, third, fourth and fifth degrees against, respectively, Transworld Exploration Ltd., in the amount of \$40,266.71 as being indebted to Kansas City in the amount of \$44,707.70; the appellant, in the amount of \$34,612.33, as being the amount of a debt owing by her to Transworld; and a firm of lawyers who acted for the appellant and were assignees of an agreement of sale of her house and the purchasers of the house under the agreement for sale, also in the amount of \$34,612.33. On motion to set aside the writs of extent in the third, fourth and fifth degrees, the motion succeeded as to the firm of lawyers and as to the purchasers of the house, but was dismissed as to the appellant.

The *ex parte* application for the writs of extent herein and the motion to set them aside were heard by Deputy Judge F. A. Sheppard of the Exchequer Court. He had also presided at the appeal of the appellant herein against a tax assessment which involved adding to her taxable income for the years 1966 and 1967 the value of a "benefit", being a pool house constructed at the rear of her residence by Transworld. At that time the appellant was the principal shareholder and president of Transworld; and, despite her central contention that she was indebted to Transworld for the cost of the pool house, she was unable to persuade Sheppard J. that the Minister was wrong in assessing her for it as a benefit under the then s. 8(1)(c) of the

cause d'une question déjà décidée), et que sur ce moyen l'appelante a le droit d'avoir gain de cause. Je considère qu'il ne m'est donc pas nécessaire de traiter de l'insuffisance alléguée des documents justificatifs fournis en vue de l'émission du bref de saisie «extent» contre l'appelante.

Le 3 octobre 1968, un bref de saisie «extent» a été délivré contre Kansas City Traders Ltd. afin de percevoir sur ses biens la somme de \$103,395.93 pour des impôts impayés. En octobre 1970, le montant de sa dette était tombé à \$40,266.71. Le 30 octobre 1970, le Ministre a obtenu la délivrance de brefs de saisie «extent» aux deuxième, troisième, quatrième et cinquième degrés contre, respectivement, Transworld Exploration Ltd., au montant de \$40,266.71, en tant que débitrice envers Kansas City de la somme de \$44,707.70; l'appelante, au montant de \$34,612.33, censé être le montant d'une dette de celle-ci envers Transworld; et une étude d'avocats autrefois mandataire de l'appelante et devenue cessionnaire du contrat de vente de sa maison ainsi que les acheteurs de la maison en vertu de ce contrat, également au montant de \$34,612.33. Une requête en annulation des brefs de saisie «extent» aux troisième, quatrième et cinquième degrés a été accueillie à l'égard de l'étude d'avocats et des acheteurs de la maison mais elle a été rejetée à l'égard de l'appelante.

La demande *ex parte* en vue de l'émission de ces brefs de saisie «extent» et la requête visant à les faire annuler ont été entendues par M. le Juge suppléant Sheppard de la Cour de l'Échiquier. Il avait aussi présidé l'audition d'un appel de l'appelante à l'encontre d'une cotisation d'impôt ajoutant au revenu imposable de l'appelante, pour les années 1966 et 1967, la valeur d'un «bénéfice», soit un pavillon de bains construit à l'arrière de sa résidence par Transworld. A cette époque-là, l'appelante était le principal actionnaire et la présidente de Transworld; et, en dépit de sa prétention principale selon laquelle elle était débitrice de Transworld pour le coût du pavillon de bains, elle n'avait pu convaincre M. le Juge Sheppard que le Ministre avait eu tort de

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, as amended. Judgment against the appellant was given in reasons delivered on November 17, 1969, long before the application for a writ of extent against her: see *Angle v. Minister of National Revenue*¹³. It is under this judgment that issue estoppel arises.

On the motion to set aside the writs of extent, Sheppard J. refused to consider his reasons for judgment in the appellant's tax appeal, speaking on this point as follows:

There was no proof of the reasons for judgment nor that the alleged benefit or advantage within the reasons was the alleged indebtedness of Mrs. Angle to Transworld. For Mrs. Angle, it was contended that as the same judge was hearing the motion who had determined the judgment . . . therefore judicial notice could be taken of the judgment. The judgment is not a fact of which judicial notice may be taken.

There are occasions when insistence on excessive technicality (especially when the Crown or a Minister of the Crown in his official capacity is involved) gives credence to Mr. Bumble's well-known remonstrance in Dickens' "*Oliver Twist*." In this Court, leave was given to refer to the reasons in the tax judgment and, that done, counsel for the appellant and for the Minister agreed to the obvious, namely, that the pool house which gave rise to the "benefit" was also the foundation of the debt allegedly owing by the appellant to Transworld. I turn, therefore, to consider what was determined in the tax appeal and why it gives rise to issue estoppel in the present proceeding.

In adding \$51,482.26 to the appellant's income for 1966 and another \$4,912.94 for

¹³ [1969] C.T.C. 624.

l'inclure comme bénéfice dans le calcul de son impôt en vertu de ce qui était alors l'al. c) du par. (1) de l'art. 8 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, modifiée. Le jugement rendu contre l'appelante l'a été dans des motifs déposés le 17 novembre 1969, longtemps avant la demande faite en vue de l'émission d'un bref de saisie «extent» contre elle: voir *Angle v. Minister of National Revenue*¹³. C'est de ce jugement que découle l'issue estoppel.

Lors de la requête en annulation des brefs de saisie "extent", M. le Juge Sheppard a refusé de considérer les motifs du jugement qu'il avait rendu dans l'appel que l'appelante avait interjeté contre le fisc, et il s'est exprimé sur ce point de la façon suivante:

La preuve des motifs du jugement n'a pas été faite et il n'a pas été prouvé que le bénéfice ou l'avantage prétendu visé par ces motifs constitue la dette préten due de M^{me} Angle envers la Transworld. Au nom de M^{me} Angle, on a soutenu que le juge saisi de la requête étant celui-là même qui avait rendu le jugement . . . il s'ensuivait que connaissance judiciaire pouvait être prise de son jugement. Le jugement n'est pas un fait dont il peut être pris connaissance judiciaire.

Il est des occasions où l'insistance sur des exigences exagérées de procédure (particulièrement lorsque la Couronne ou un ministre de la Couronne en sa qualité officielle est concerné) fait ajouter foi à la remontrance bien connue de M. Bumble dans l'*Oliver Twist* de Dicken's. En cette Cour, autorisation a été accordée aux avocats de se référer aux motifs du jugement rendu dans l'affaire d'impôt et, cela ayant été fait, les avocats représentant l'appelante et le Ministre ont convenu de reconnaître ce qui était évident, soit, que le pavillon de bains qui avait constitué le «bénéfice» était aussi le fondement de la dette qu'on allègue être due par l'appelante à Transworld. Par conséquent, je passe à ce qui a été décidé dans l'appel interjeté en matière d'impôt et à la raison pour laquelle cela donne ouverture à l'issue estoppel en l'espèce.

En ajoutant \$51,482.26 au revenu de l'appelante pour l'année 1966 et un autre montant de

¹³ [1969] C.T.C. 624.

1967, as benefits from the construction of the pool house by Transworld, the Minister invoked s. 8(1)(c). His position was upheld by Sheppard J., save for the deduction of \$4,151.62 from the additional reassessment for 1966, representing the value of some furniture and fixtures. It is desirable to set out s. 8(1) and (2) in whole, and those provisions are as follows:

8. (1) Where, in a taxation year,

(a) a payment has been made by a corporation to a shareholder otherwise than pursuant to a bona fide business transaction,

(b) funds or property of a corporation having been appropriated in any manner whatsoever to, or for the benefit of, a shareholder, or

(c) a benefit or advantage has been conferred on a shareholder by a corporation, otherwise than

(i) on the reduction of capital, the redemption of shares or the winding-up, discontinuance or reorganization of its business,

(ii) by payment of a stock dividend, or

(iii) by conferring on all holders of common shares in the capital of the corporation a right to buy additional common shares therein

the amount or value thereof shall be included in computing the income of the shareholder for the year.

8. (2) Where a corporation has, in a taxation year, made a loan to a shareholder, the amount thereof shall be deemed to have been received by the shareholder as a dividend in the year unless

(a) the loan was made

(i) in the ordinary course of its business and the lending of money was part of its ordinary business,

(ii) to an officer or servant of the corporation to enable or assist him to purchase or erect a dwelling house for his own occupation,

(iii) to an officer or servant of the corporation to enable or assist him to purchase from the corporation fully paid shares of the corporation to be held by him for his own benefit, or

\$4,912.94 pour 1967, à titre de bénéfices résultant de la construction du pavillon de bains par Transworld, le Ministre s'était fondé sur l'al. c) du par. (1) de l'art. 8. Sa position fut maintenue par M. le Juge Sheppard, sauf pour le retranchement d'une somme de \$4,151.62 de la nouvelle cotisation supplémentaire afférente à l'année 1966, représentant la valeur de certains meubles et accessoires fixes. Il convient de reproduire les par. (1) et (2) de l'art. 8 au complet, ces dispositions se lisant comme suit:

8. (1) Lorsque, dans une année d'imposition,

a) un paiement a été fait par une corporation à un actionnaire autrement qu'en vertu d'une opération commerciale authentique,

b) des fonds ou biens d'une corporation ont été affectés de quelque manière que ce soit à un actionnaire ou à son avantage, ou

c) un bénéfice ou un avantage a été attribué à un actionnaire par une corporation, autrement

(i) Qu'à l'occasion de la réduction de capital, du rachat d'actions, ou de la liquidation, cessation ou réorganisation de son entreprise,

(ii) qu'en payant un dividende sous forme d'actions, ou

(iii) qu'en conférant à tous les détenteurs d'actions ordinaires du capital de la corporation un droit d'y acheter des actions ordinaires additionnelles,

le montant ou valeur en l'espèce est inclus dans le calcul du revenu de l'actionnaire pour l'année.

8. (2) Lorsque, dans une année d'imposition, une corporation a consenti un prêt à un actionnaire, le montant de ce prêt est censé avoir été reçu par l'actionnaire à titre de dividende au cours de l'année, à moins que

a) le prêt n'ait été consenti

(i) dans le cours ordinaire de ses affaires et que les affaires ordinaires ne comprennent le prêt d'argent,

(ii) à un fonctionnaire ou préposé de la corporation pour lui permettre ou lui faciliter l'achat ou la construction d'une maison d'habitation qu'il occupera lui-même,

(iii) à un fonctionnaire ou préposé de la corporation pour lui permettre ou lui faciliter l'achat, de la corporation, d'actions libérées de celle-ci qu'il détiendra pour son propre bénéfice, ou

(iv) to an officer or servant of the corporation to enable or assist him to purchase an automobile to be used by him in the performance of the duties of his office or employment,

and bona fide arrangements were made at the time the loan was made for repayment thereof within a reasonable time, or

(b) the loan was repaid within one year from the end of the taxation year of the corporation in which it was made and it is established, by subsequent events or otherwise, that the repayment was not made as part of a series of loans and repayments.

Appellant contested the reassessment of her income on the ground that she did not obtain the pool house as a shareholder but as a lessor, that she was genuinely indebted to Transworld for it and that if there was any benefit it was received at the expiry of an alleged lease in 1968. None of these contentions was made out, and appellant's counsel said in this Court that it could be taken that Mrs. Angle did not expect to have to pay for the pool house. Although her attempted evasion of tax liability through a leasing scheme was exposed as a sham this does not make her contention in the present proceeding unsupportable. It is the Minister and not Mrs. Angle who is taking an inconsistent position in the light of what was decided in the tax appeal.

The appellant and the Minister were parties both to the tax appeal and to the present proceedings, into which the appellant was drawn by the Minister through a writ of extent, albeit they had their origin in a tax claim against a third person. Because of the difference in the two proceedings, it is not *res judicata* in its cause of action sense upon which the appellant can rely. Issue estoppel is what she must stand on and, as a principle, it is nothing new either in this Court or in the Courts of sister jurisdictions like the United Kingdom, Australia and the United States: see *Carl Zeiss Stiftung v. Rayner and*

(iv) à un fonctionnaire ou préposé de la corporation pour lui permettre ou lui faciliter l'achat d'une automobile dont il se servira dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi,

et que des arrangements de bonne foi n'aient été conclus, lorsque le prêt a été consenti en vue de son remboursement dans un délai raisonnable, ou

b) le prêt n'ait été remboursé dans l'année à compter de la fin de l'année d'imposition de la corporation au cours de laquelle il avait été consenti et qu'il ne soit établi par les événements subséquents ou d'autre façon que le remboursement n'a pas été fait comme partie d'une série de prêts et de remboursements.

L'appelante avait contesté la nouvelle cotisation de son impôt pour le motif qu'elle n'avait pas obtenu le pavillon de bains à titre d'actionnaire, mais à titre de bailleur, qu'elle était réellement débitrice envers Transworld pour le coût de ce pavillon et que s'il y avait eu quelque bénéfice, celui-ci avait été reçu à l'expiration d'un bail en 1968. Aucune de ces prétentions ne fut prouvée comme fondée et l'avocat de l'appelante nous dit qu'on peut prendre pour acquis que M^{me} Angle ne s'attend pas à devoir payer pour le pavillon de bains. Même si sa tentative d'évasion fiscale au moyen d'un plan de location fut exposée au grand jour comme étant une simulation, cela ne rend pas sans fondement la prétention qu'elle avance en l'espèce présente. C'est le Ministre et non M^{me} Angle qui adopte une position incompatible à la lumière de ce qui a été décidé dans l'appel interjeté en matière d'impôt.

L'appelante et le Ministre se trouvent à avoir été parties tant à l'appel en matière d'impôt qu'aux procédures en l'espèce, dans lesquelles l'appelante a été plongée par le Ministre au moyen d'un bref de saisie «extent», bien qu'elles aient pris naissance dans une réclamation d'impôt contre une tierce personne. À cause de la différence qui existe entre les deux instances, ce n'est pas la chose jugée dans le sens d'une identité de causes d'action (*cause of action sense*) que l'appelante peut invoquer ici. C'est sur l'*issue estoppel* qu'elle doit s'appuyer et, en tant que principe, celui-ci n'est quelque chose

*Keeler Ltd. (No. 2)*¹⁴; *Thoday v. Thoday*¹⁵; *Blair v. Curran*¹⁶; Note, *Collateral Estoppel by Judgment*, (1952), 52 Col. L. Rev. 647.

There is no mystery as to what was decided in the tax appeal, *Angle v. Minister of National Revenue*, *supra*. An alleged lease to Transworld of the appellant's residential property (including the pool house) and an associated loan arrangement relating to a release by Transworld of its interest in the pool house for the sum of approximately \$50,000 were both held to be ineffective. The associated loan was a circular arrangement which resulted in Transworld paying off the loan to itself; and for good measure Sheppard J. held that there could be no obligation of the appellant to pay the \$50,000 because it was conditional upon the surrender by Transworld of its rights in the pool house and it had none because title had already vested in the appellant as owner of the freehold. Thus, it was that the value of the pool house was taxable as a "benefit" under s. 8(1)(c).

On what basis then does the Minister contend that there is a debt owing to Transworld by the appellant for the pool house in the sum of \$34,612.33? This sum represents the balance after a credit of \$15,000 allowed against the total cost as being the value of certain shares in another company transferred by the appellant to Transworld. However, the appellant, in the same tax appeal in which the value of the pool house was assessed against her as a benefit, was also charged with a profit of \$12,750 on the transfer of the shares. Transworld's balance sheet as of January 31, 1969 shows \$34,612.33 as due from the appellant, with a note that "[it]

de nouveau ni en cette Cour ni dans les cours de ressorts apparentés avec le nôtre comme le Royaume Uni, l'Australie et les États-Unis: voir *Carl-Zeiss Stiftung v. Rayner and Keeler Ltd. (no. 2)*¹⁴; *Thoday v. Thoday*¹⁵, à la p. 197; *Blair v. Curran*¹⁶; Note, *Collateral Estoppel by Judgment*, (1952), 52 Col. L. Rev. 647.

Ce qui a été décidé dans l'appel en matière d'impôt, *Angle c. Ministre du Revenu national*, précité, n'est pas un mystère. Un bail qu'on aurait consenti à Transworld sur la propriété résidentielle de l'appelante (pavillon de bains compris) et, à cet égard, un prêt relatif à un abandon par Transworld de ses droits dans le pavillon contre une somme d'environ \$50,000, ont tous deux été déclarés inefficaces. Le prêt relié à la location était une opération en circuit fermé dont le résultat était que Transworld remboursait le prêt à elle-même; et par souci d'abondance M. le Juge Sheppard a statué qu'il ne pouvait y avoir d'obligation de l'appelante de payer les 50,000 dollars s'étant donné que cette obligation était subordonnée à la cession par Transworld de ses droits dans le pavillon et que Transworld n'en avait pas parce que le droit de propriété afférent au pavillon se trouvait déjà dévolu à l'appelante en sa qualité de propriétaire de la tenure libre. Ainsi, la valeur du pavillon de bains a été déclarée imposable à titre de «bénéfice» en vertu de l'al. c) du par. (1) de l'art. 8.

Sur quoi le Ministre se fonde-t-il alors pour prétendre qu'une dette de \$34,612.33 est due par l'appelante à Transworld pour le pavillon de bains? Cette somme représente le solde du coût total après déduction d'un crédit de \$15,000 autorisé comme valeur d'un certain nombre d'actions d'une autre compagnie, transférées par l'appelante à Transworld. Cependant, l'appelante, qui dans l'appel en matière d'impôt s'est vue cotisée comme bénéficiaire pour la valeur du pavillon de bains, s'est aussi dans la même instance vue cotisée pour un profit de \$12,750 sur le transfert de ces actions. Le bilan de Transworld au 31 janvier 1969 indique qu'un

¹⁴ [1967] 1 A.C. 853.

¹⁵ [1964] P. 181.

¹⁶ (1939), 62 C.L.R. 464.

¹⁴ [1967] 1 A.C. 853.

¹⁵ [1964] P. 181.

¹⁶ (1939), 62 C.L.R. 464.

represents a forced debit balance by the Vancouver District Taxation Office, by it escrowing cash on sale of [appellant's] house . . .". Notwithstanding Sheppard J.'s characterization of the value of the pool house on the tax appeal as a s. 8(1)(c) benefit, the Minister now says that he can still urge the \$34,612.33 to be a debt because (1) the appellant admitted it to be a debt on her examination for discovery in the tax appeal proceedings; and (2) it is still owing as between Transworld and the appellant; and (3), in any event the value of the pool house can be at the same time both a benefit and a debt or a loan.

Appellant's assertion on her examination for discovery that the cost of construction of the pool house was a debt owing by her to Transworld was part of her case against the Minister's reassessment which was based by him on s. 8(1)(c). Sheppard J. rejected this construction of the pool house transaction and affirmed the Minister's position. For the Minister now to insist on the existence and validity of the debt, as if the assertion on discovery was a disembodied proposition, is unacceptable reprobation and approbation. Nor is his position any better in alleging that there is an outstanding debt as between the appellant and Transworld and that he is entitled to act on that fact in the writ of extent proceedings despite the determination made by Sheppard J. in the tax appeal. I propose to deal with this contention in the light of the authorities and of principle in respect of issue estoppel.

The Minister's position in law is founded on *res judicata* in its traditional cause of action sense. In tax matters, this was a position which rejected *res judicata* as an answer to tax liability

montant de \$34,612.33 est dû par l'appelante, et il s'y trouve une note que [TRANSLATION] «[ceci] représente un solde débiteur forcé de la part du bureau de district de l'impôt de Vancouver, qui a entiercé le comptant provenant de la vente de la maison [de l'appelante] . . .». Malgré que M. le Juge Sheppard ait considéré que la valeur du pavillon de bains dans l'appel en matière d'impôt était un bénéfice selon l'al. c) du par. (1) de l'art. 8, le Ministre dit maintenant qu'il peut toujours prétendre que la somme de \$34,612.33 est une dette parce que (1) l'appelante a reconnu qu'il s'agissait d'une dette lors de son interrogatoire préalable dans l'appel en matière d'impôt; et (2) que la somme est toujours due pour ce qui concerne l'appelante et Transworld; et (3) que, de toute façon, la valeur du pavillon de bains peut être en même temps un bénéfice et une dette ou un emprunt.

L'assertion de l'appelante lors de son interrogatoire préalable, selon laquelle le coût de construction du pavillon de bains était une dette due par elle à Transworld, était un élément de la cause qu'elle soutenait contre la nouvelle cotisation du Ministre fondée sur l'al. c) du par. (1) de l'art. 8. M. le Juge Sheppard a rejeté cette interprétation de l'opération relative au pavillon et il a confirmé la position soutenue par le Ministre. Le fait, pour le Ministre, d'insister maintenant sur l'existence et la validité de la dette, comme si l'assertion faite lors de l'interrogatoire au préalable était une affirmation désincarnée, constitue une réprobation et une approbation inacceptables. Sa position n'est pas plus défendable lorsqu'il allègue qu'il existe une dette échue pour ce qui concerne l'appelante et Transworld et qu'il a le droit de se fonder sur ce fait-là pour obtenir délivrance du bref de saisie «extent» nonobstant la décision rendue par M. le Juge Sheppard dans l'appel interjeté en matière d'impôt. J'entends traiter de cette prétention à la lumière des précédents et des principes relatifs à l'issue estoppel.

La position du Ministre en droit est fondée sur la chose jugée dans son sens traditionnel d'identité de causes d'action. En matière fiscale, il s'agit d'une position qui a rejeté le moyen de

for a particular year although the taxpayer had successfully challenged liability on the same ground in a previous year: see *Caffoor v. Income Tax Commissioner*¹⁷. Long before this case, the High Court of Australia had recognized that there may be issue estoppel where *res judicata* in its cause of action or subject matter sense would not be open: see *Hoysted (or Hoystead) v. Commissioner of Taxation*¹⁸. Both the majority and dissenting opinions appreciated the distinction, and the reversal of the majority judgment by the Privy Council did not disavow it: see [1926] A.C. 155. Indeed, the Judicial Committee expressly approved the dissenting reasons of Higgins J. who had held that the tax commissioners were estopped by reason of a previous judgment of the High Court of Australia between the same parties relating to an earlier assessment, a judgment which, the Privy Council said (at p. 171) "was not merely incidental or collateral to the question [in issue, but] was fundamental to it". However, the Privy Council, at about the same time, but constituted differently as to the entire Board, took the *res judicata* subject matter approach in *Broken Hill Proprietary Co. Ltd. v. Broken Hill Municipal Council*¹⁹; and it was this case, and a later one in the House of Lords, *Society of Medical Officers of Health v. Hope*²⁰, that the Privy Council followed in *Caffoor*.

It acknowledged that the *Hoystead* case was not consistent with the authorities relied on in *Caffoor* and explained it as not having been argued on the principle of the *Broken Hill* case, namely, that the determination of an assessment for one year could not set up an estoppel upon an assessment for another year. Rather, said

chose jugée comme moyen de défense à l'encontre d'une cotisation fiscale pour une année particulière bien que le contribuable eût contesté la cotisation d'une année précédente avec succès en se fondant sur des raisons identiques: voir *Caffoor v. Income Tax Commissioner*¹⁷. Longtemps avant cet arrêt, la Haute Cour d'Australie avait reconnu qu'il peut y avoir *issue estoppel* lorsqu'il n'y a pas ouverture à la chose jugée dans son sens d'identité de causes d'action ou d'objets: voir *Hoysted (ou Hoystead) v. Commissioner of Taxation*¹⁸. Les opinions majoritaire et dissidente avaient toutes deux reconnu la distinction, et le Conseil privé, en infirmant le jugement de la majorité, ne l'a pas désavouée: voir [1926] A.C. 155. En effet, le Comité judiciaire a expressément approuvé les motifs dissidents du Juge Higgins qui avait décidé que les commissaires à la taxation étaient non recevables en raison d'un jugement antérieur de la Haute Cour d'Australie entre les mêmes parties relatif à une cotisation antérieure, un jugement qui, selon le Conseil privé (à la p. 171) [TRADUCTION] «n'était pas simplement incident ou annexe à la question en litige, mais lui était fondamental.» Cependant, le Conseil privé, vers la même époque, mais constitué différemment quant au Comité dans son ensemble, a adopté l'approche de la chose jugée dans son sens d'identité d'objets dans l'arrêt *Broken Hill Proprietary Co. Ltd. v. Broken Hill Municipal Council*¹⁹; et c'est cette décision, et une décision subséquente de la Chambre des Lords, *Society of Medical Officers of Health v. Hope*²⁰, que le Conseil privé a suivie dans l'arrêt *Caffoor*.

Il a reconnu que l'arrêt *Hoystead* n'était pas conforme aux précédents retenus dans *Caffoor* et il a donné comme explication qu'on n'avait pas plaidé l'affaire *Hoystead* sur le principe de l'arrêt *Broken Hill*, à savoir, que la décision rendue à l'égard d'une cotisation pour une année quelconque ne peut pas constituer une fin de

¹⁷ [1961] A.C. 584.

¹⁸ [1921], 29 C.L.R. 537.

¹⁹ [1926] A.C. 94.

²⁰ [1960] A.C. 551.

¹⁷ [1961] A.C. 584.

¹⁸ [1921], 29 C.L.R. 537.

¹⁹ [1926] A.C. 94.

²⁰ [1960] A.C. 551.

Lord Radcliffe, referring in *Caffoor* at p. 601, to the *Hoystead* case:

...the attention of the Board was wholly occupied with a discussion of what is quite a different issue in connection with estoppel, whether there can in law be estoppel *per rem judicatam* in respect of an issue of law which, though fundamental to the issue, has been conceded and not argued in an earlier proceeding.

Assuming, as is indicated in *Caffoor*, that the principles applied in the tax assessment cases "form a somewhat anomalous branch of the general law of estoppel *per rem judicatam* and are not easily derived from or transferred to other branches of litigation in which such estoppels have to be considered" (see [1961] A.C. at pp. 599-600), the present case does not involve successive tax assessments against the appellant and hence cannot rest on the indicated anomaly. Moreover, so far as English cases are concerned, it seems to me that what was said on issue estoppel in *Carl Zeiss Stiftung v. Rayner and Keeler Ltd. (No. 2)*²¹, makes it unlikely that any anomalous rule, such as that upon which *Caffoor* appeared to be based, retains any survival value. At any rate, I would reject the introduction of such an anomaly into the law of Canada.

I cannot fail to note that none of the Law Lords in the *Carl Zeiss* case examined either *Caffoor* or *Broken Hill*, and only Lord Reid mentioned *Hoystead* and then only on the question whether issue estoppel applies equally to a point of assumption or admission as to a point fully litigated. In the present case, there was full litigation, to finality, of the issue and characterization of the value of the pool house, and hence the doubtful point in issue estoppel arising from what was said in the *Hoystead* case does not arise here.

non-recevoir à l'encontre d'une cotisation pour une autre année. Plutôt, selon Lord Radcliffe, qui, à la p. 601 de l'arrêt *Caffoor*, se référait à l'affaire *Hoystead*:

[TRANSDUCTION] ... l'attention du Comité s'était portée entièrement sur l'examen de ce qui est une question bien différente relativement à la fin de non-recevoir (*estoppel*), celle de savoir si en droit il peut y avoir *estoppel per rem judicatam* quant à une question de droit qui, bien que fondamentale à la question en litige, a été concédée et non débattue dans une procédure antérieure.

Supposant, tel qu'indiqué dans *Caffoor*, que les principes appliqués aux affaires de cotisation d'impôt [TRANSDUCTION] «constituent un secteur quelque peu anormal du droit général relatif à l'*estoppel per rem judicatam*, et ne peuvent facilement tirer origine des autres secteurs du contentieux dans lesquels on doit tenir compte de semblables *estoppels*, ou y être transposés» (voir [1961] A.C. aux pp. 599-600), l'espèce présente ne met pas en cause des cotisations d'impôt successives contre l'appelante et par conséquent ne peut reposer sur l'anomalie dont il est question. De plus, dans la mesure où la jurisprudence anglaise est concernée, il me semble que ce qui a été dit sur l'issue *estoppel* dans l'arrêt *Carl Zeiss Stiftung v. Rayner and Keeler Ltd. (n° 2)*²¹, rend improbable qu'une règle anormale quelconque, comme celle sur laquelle l'arrêt *Caffoor* a semblé être fondé, puisse garder quelque valeur à l'avenir. De toute façon, je rejetterais l'introduction de semblable anomalie dans le droit canadien.

Je ne puis m'empêcher d'observer qu'aucun des membres juristes de la Chambre des lords dans l'affaire *Carl Zeiss* n'a pris en considération soit *Caffoor* soit *Broken Hill*, et que seul Lord Reid a mentionné *Hoystead* et là seulement sur le point de savoir si l'issue *estoppel* s'applique autant à un point postulé ou concédé qu'à un point qui a été débattu à fond. En l'espèce présente, il y avait eu débat complet, jusqu'à décision finale, sur la question en litige, et qualification de la valeur du pavillon de bains, et, par conséquent, le point douteux qui découle de ce qui a été dit dans l'arrêt *Hoystead* en matière d'issue *estoppel* ne surgit pas ici.

²¹ [1967] 1 A.C. 853.

²¹ [1967] 1 A.C. 853.

The basis of issue estoppel as well as a cause of action estoppel has been variously explained; for example, that it is "founded on considerations of justice and good sense" (see *New Brunswick Railway Co. v. British and French Trust Corp. Ltd.*²², at p. 19); that it is "founded upon the twin principles so frequently expressed in Latin that there should be an end to litigation and justice demands that the same party shall not be harassed twice for the same cause" (*Carl Zeiss* case, per Lord Upjohn at p. 946, per Lord Guest at p. 933); that it is founded on "the general interest of the community in the termination of disputes, and in the finality and conclusiveness of judicial decisions; and . . . the right of the individual to be protected from vexatious multiplication of suits and prosecutions . . ." (Spencer-Bower and Turner, *Res Judicata*, (2nd ed. 1969), p. 10). Although, as Lord Reid said in the *Carl Zeiss* case, at p. 913, "issue estoppel may be a comparatively new phrase" (and is also known, especially in American decisions and writings, as collateral estoppel or issue preclusion), as a principle it goes back almost two hundred years in English case law to the *Duchess of Kingston's Case*²³. It has been recognized as well in Canadian case law as the following statement by Middleton J.A. in *McIntosh v. Parent*²⁴, at p. 555, attests:

When a question is litigated the judgment of the Court is a final determination between the parties and their privies. Any right, question or fact distinctly put in issue and directly determined by a court of competent jurisdiction as a ground of recovery or as an answer to a claim set up cannot be retried in a subsequent suit between the same parties or their privies though for a different cause of action. The

²² [1939] A.C. 1.

²³ (1776), 20 St. Tr. 355.

²⁴ (1924), 55 O.L.R. 552.

Le fondement de l'*issue estoppel* aussi bien que du *cause of action estoppel* a reçu diverses explications; par exemple, qu'il est [TRADUCTION] «fondé sur des considérations de justice et de bon sens» (voir *New Brunswick Railway Co. v. British and French Trust Corp. Ltd.*²², à la p. 19); qu'il est [TRADUCTION] «fondé sur les principes jumeaux si fréquemment exprimés en latin selon lesquels tout litige doit avoir une fin et la justice exige que la même partie ne soit pas harassée deux fois pour la même cause» (affaire *Carl Zeiss*, d'après Lord Upjohn, p. 946, d'après Lord Guest, p. 933); qu'il est fondé sur [TRADUCTION] «l'intérêt général de la collectivité à ce que les différends prennent fin, et à ce que les décisions judiciaires aient un caractère final et concluant, et . . . sur le droit de l'individu à être protégé d'une multiplicité vexatoire de demandes et de poursuites . . .» (Spencer-Bower et Turner, *Res Judicata*, (2^{ème} éd. 1969), p. 10). Bien que, comme le disait Lord Reid dans l'arrêt *Carl Zeiss*, à la p. 913, [TRADUCTION] «*issue estoppel* puisse être une expression relativement nouvelle» (et soit aussi connue, en particulier dans les décisions et auteurs américains, sous le nom de *collateral estoppel*» (fin de non-recevoir annexe) ou encore de «*issue preclusion*» (empêchement à question)), en tant que principe l'*issue estoppel* remonte à presque deux cents ans en arrière dans le droit jurisprudentiel anglais, jusqu'à l'arrêt *Duchess of Kingston's*²³. Il a été également reconnu dans le droit jurisprudentiel canadien, comme le démontre l'énoncé suivant du Juge d'appel Middleton dans l'arrêt *McIntosh v. Parent*²⁴, à la p. 555:

[TRADUCTION] Lorsqu'une question est soumise à un tribunal le jugement de la cour devient une décision finale entre les parties et leurs ayants droit. Les droits, questions ou faits distinctement mis en cause et directement réglés par un tribunal compétent comme motifs de recouvrement ou comme réponses à une prétention qu'on met de l'avant, ne peuvent être jugés de nouveau dans une poursuite subséquente

²² [1939] A.C. 1.

²³ (1776), 20 St. Tr. 355.

²⁴ (1924), 55 O.L.R. 552.

right, question or fact once determined must as between them be taken to be conclusively established so long as the judgment remains. . .

Issue estoppel has been recognized in this country and in this Court in criminal cases (see, for example, *Wright, McDermott and Feeley v. The Queen*²⁵, and it is no less applicable in civil matters. Nor is the application of that principle in any way affected because it is directed against a Minister of the Crown: see *Fonseca v. Attorney General of Canada*²⁶, at p. 619. I see no reason to introduce any anomalies or exceptions to its general application if the facts call for it. The remaining question here then is whether the facts as between the appellant and the Minister bring issue estoppel into play.

The Minister's contention that the pool house transaction can be both a benefit and a loan or debt at the same time ignores the basis upon which he sought and succeeded in his reassessment of the appellant. There are two related points here which call for comment. First, the Minister founded his claim against the appellant upon s. 8(1)(c) and not upon s. 8(1)(a) or (b) or s. 8(2). Any question of a loan, arising from the arrangements for a bank credit to Transworld which was ultimately repaid by a Transworld cheque (leaving Transworld and the appellant where they were before), was negated by Sheppard J. as having been dependent upon a lease which was ineffective to support it. A device which failed as a defence to a reassessment, and so determined by a final judicial decision, cannot, in my view, be later reactivated as between the same parties to provide a different basis upon which to attempt to capture the same sum twice. There were, arguably, "funds or property" within s. 8(1)(b) or "a benefit or advantage" within s. 8(1)(c) conferred upon the appellant by Transworld, and the Minister chose to make his case under s. 8(1)(c). The logic of his present position would equally warrant him

entre les mêmes parties ou leurs ayants droit, même si la cause d'action est différente. Le droit, la question ou le fait, une fois qu'on a statué à son égard, doit être considéré entre les parties comme établi de façon concluante aussi longtemps que le jugement demeure . . .

L'issue estoppel a été reconnu en ce pays et en cette Cour dans les affaires criminelles (voir, par exemple, *Wright, McDermott et Feely c. La Reine*²⁵), et ne s'applique pas moins en matière civile. L'application de ce principe n'est pas non plus atteinte parce qu'il est invoqué à l'encontre d'un ministre de la Couronne: voir *Fonseca c. Procureur général du Canada*²⁶, à la p. 619. Je ne vois aucune raison d'introduire des anomalies ou des exceptions à son application générale si les faits permettent de l'invoquer. Ici, la question qui reste à décider est de savoir si les faits tels qu'ils existent entre l'appelante et le Ministre font entrer en jeu l'issue estoppel.

La prétention du Ministre que la transaction relative au pavillon de bains peut être à la fois un bénéfice et un emprunt ou une dette en même temps ne tient pas compte du fondement sur lequel il a voulu et obtenu la nouvelle cotisation qu'il recherchait à l'égard de l'appelante. Il y a ici deux points reliés qui appellent des commentaires. D'abord, le Ministre a fondé sa réclamation contre l'appelante sur l'al. c) du par. (1) de l'art. 8 et non pas sur les al. a) ou b) du par. (1) ou sur le par. (2), même article. Toute évocation d'un prêt, résultant des dispositions prises pour que la banque émette en faveur de Transworld un crédit qui en définitive a été remboursé par un chèque de Transworld (laisant Transworld et l'appelante dans la situation où elles étaient auparavant), a été repoussée par M. le Juge Sheppard comme subordonnée à un bail qui ne pouvait efficacement lui servir de fondement. Un expédient qui a failli comme moyen de défense à l'encontre d'une nouvelle cotisation, et qui est donc réglé par une décision judiciaire finale, ne peut, à mon avis, être par la suite réactivé entre les mêmes parties de façon à fournir une base différente sur laquelle tenter de capturer la même somme une seconde fois. On

²⁵ [1963] S.C.R. 539.

²⁶ (1889), 17 S.C.R. 612.

²⁵ [1963] R.C.S. 539.

²⁶ (1889), 17 R.C.S. 612.

in claiming that a debt exists under s. 8(1)(b) which could be the subject of a writ of extent. If the Minister had succeeded in making his case in the tax appeal under s. 8(2), it would have been on the basis that there had been a loan which did not come within any of the exceptions to taxability. That, however, was not how the Minister chose to characterize the value of the pool house, and, clearly, on the facts there was no basis for contending that there had been a loan, giving rise in that aspect to a debt.

Even on the assumption that as between Transworld and the appellant a debt had arisen at the time, I do not think that the Minister can urge this against the appellant in the present case. There are two affidavits in the record of this case, by a chartered accountant and by a solicitor respectively, which state and explain why the sum of \$34,612.33 was written off as an indebtedness as of January 31, 1970. It is immaterial whether these affidavits, upon which there was no cross-examination, be taken at face value. At worst, they underline the position taken by the Minister against the appellant in the tax appeal. Where issue estoppel is concerned I do not think that there is any warrant for invoking a *jus tertii*. Moreover, to do so in the present case would be to rely, in another form, on the same rejected view of the transaction that the Minister has asserted with respect to the appellant's admission on her examination for discovery in the tax appeal. The matter in issue is one between parties or their privies, and here this means only the Minister and the appellant.

pouvait alléguer qu'il y avait eu attribution à l'appelante par Transworld de «fonds ou biens» selon l'al. b) du par. (1) de l'art. 8 ou d'«un bénéfice ou d'un avantage» selon l'al. c) du par. (1) de l'art. 8, et le Ministre a choisi de procéder en vertu de l'al. c). La logique de sa position actuelle l'autoriserait également à prétendre qu'il existe en vertu de l'al. b) du par. (1) de l'art. 8 une dette qui pourrait faire l'objet d'un bref de saisie «extent». Si le Ministre avait eu gain de cause en procédant en vertu du par. (2) de l'art. 8 dans l'appel en matière d'impôt, cela aurait été sur la base de l'existence d'un prêt qui n'était visé par aucune des exceptions à l'imposition. Cela, cependant, n'est pas la façon dont le Ministre a choisi de qualifier la valeur du pavillon de bains, et, de toute évidence, d'après les faits, il n'y avait pas de fondement sur lequel prétendre qu'il y avait eu un prêt, donnant lieu sous cet aspect à une dette.

Même dans l'hypothèse que, pour ce qui concernait Transworld et l'appelante, une dette soit intervenue à l'époque, je ne pense pas que le Ministre puisse invoquer cela contre l'appelante en l'espèce présente. Il y a au dossier de la présente affaire deux déclarations sous serment, souscrites l'une par un comptable agréé et l'autre par un avocat, qui déclarent et expliquent pourquoi la somme de \$35,612.33 a été radiée comme créance à compter du 31 janvier 1970. Il est sans conséquence de se demander si ces déclarations sous serment, qui n'ont fait l'objet d'aucun contre-interrogatoire, doivent être acceptées telles quelles. Au pire, elles soulignent la position qu'a prise le Ministre contre l'appelante dans l'appel interjeté en matière d'impôt. Lorsque l'*issue estoppel* est en cause, je ne crois pas que l'on puisse invoquer le droit d'un tiers. De plus, le faire en l'espèce équivaldrait à s'appuyer, sous une autre forme, sur la même conception rejetée de l'opération que le Ministre a mise de l'avant relativement à l'aveu fait par l'appelante lors de l'interrogatoire préalable qu'elle a subi dans l'appel interjeté en matière d'impôt. La question en litige est une question qui concerne les parties ou leurs ayants droit, ce qui veut dire ici le Ministre et l'appelante seulement.

I would, accordingly, allow the appeal and vary the order of Sheppard J. by directing that the writ of extent in the third degree against the appellant be set aside. She is entitled to her costs in this Court and also in the Exchequer Court in respect of the writ of extent against her.

Appeal dismissed with costs, SPENCE and LASKIN JJ. dissenting.

Solicitor for the appellant: C. C. Sturrock, Vancouver.

Solicitor for the respondent: N. D. Mullins, Vancouver.

Par conséquent, j'accueillerais l'appel et modifierais l'ordonnance de M. le Juge Sheppard en ordonnant que le bref de saisie «extent» au troisième degré contre l'appelante soit annulé. L'appelante a droit à ses dépens en cette Cour et aussi en Cour de l'Échiquier à l'égard du bref de saisie «extent» émis contre elle.

Appel rejeté avec dépens, les Juges SPENCE et LASKIN étant dissidents.

Procureur de l'appelante: C. C. Sturrock, Vancouver.

Procureur de l'intimé: N. D. Mullins, Vancouver.