

A-61-96

A-61-96

Her Majesty the Queen (*Appellant*)**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

Ron O. Adams (*Respondent*)**Ron O. Adams** (*intimé*)*INDEXED AS: CANADA v. ADAMS (C.A.)**RÉPERTORIÉ: CANADA c. ADAMS (C.A.)*Court of Appeal, Strayer, Décary and Robertson J.J.A.
—Saskatoon, March 11; Ottawa, April 7, 1998.Cour d'appel, juges Strayer, Décary et Robertson,
J.C.A.—Saskatoon, 11 mars; Ottawa, 7 avril 1998.

Income tax — Income calculation — Taxpayer, employee of car dealership, provided with automobile under leasing agreement — Reassessed by MNR under Income Tax Act, s. 6 on basis of “reasonable standby charge” for use of car “made available” to him — Term “made available” in Act, s. 6(1)(e) not bearing restricted, narrow interpretation adopted by T.C.C. — Unrestricted use of automobile not condition precedent to imposition of standby charge — Act, s. 6(2) deeming employee to have made personal use of employer’s automobile subject to minimal personal use exception — Standby provisions intended to promote certainty at expense of flexibility — Actual usage of car, for personal or business purposes, not required — “Fair market value” argument not valid — Lease of car tied to employer’s business, not in ordinary course of business.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Le contribuable, employé d’un concessionnaire d’automobiles, avait l’usage d’une automobile en vertu d’un contrat de location — Le MRN a établi une nouvelle cotisation à l’égard du contribuable en vertu de l’art. 6 de la Loi de l’impôt sur le revenu en s’appuyant sur les «frais raisonnables pour droit d’usage» d’une automobile «mise à [sa] disposition» — L’expression «mis à la disposition» de l’art. 6(1)e) de la Loi ne peut recevoir l’interprétation restreinte ou étroite adoptée par la C.C.I. — L’usage non restreint d’une automobile n’est pas une condition préalable à l’imposition de frais pour droit d’usage d’une automobile — En vertu de l’art. 6(2), l’employé est réputé avoir fait un usage personnel de l’automobile de l’employeur, sous réserve de l’exception pour usage personnel minimal — Les dispositions relatives aux frais pour droit d’usage ont été rédigées afin d’en favoriser la certitude, au détriment de la souplesse — L’usage réel de l’automobile pour des fins personnelles ou commerciales n’est pas une condition requise — L’argument fondé sur la «juste valeur marchande» n’est pas valide — La location de l’automobile était rattachée à l’entreprise de l’employeur et ne s’est pas faite dans le cours ordinaire des affaires.

This was an appeal, heard together with six others, from a Tax Court of Canada decision holding that the Minister of National Revenue was not entitled to include in each of the taxpayer’s income unreported automobile benefits. During the 1989 and 1990 taxation years, the taxpayer, an employee of a Saskatoon car dealership, was provided with an automobile under a leasing agreement for a monthly fee. The agreement provided a restricted use of the car in that, for example, the automobile had to be at the dealership during business hours and available for immediate sale. Under paragraph 6(1)(e) and subsections 6(2) and 6(2.1) of the *Income Tax Act*, the Minister reassessed the taxpayer on the basis of a “reasonable standby charge” for the use of the automobile “made available” to him by his employer during the taxation years in question. He did so by including in the taxpayer’s income the difference between the higher reasonable standby charge and the lease payments made by him to his employer. On appeal to the Tax Court of Canada, the Tax Court Judge held that, as the taxpayer did not have “unrestricted use” of the automobile, it could not be said

Il s’agit de l’un des sept appels découlant d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt. Dans cette décision, il a été statué que le ministre du Revenu national n’avait pas le droit d’inclure dans le revenu de chacun des contribuables des avantages non déclarés liés à une automobile. Au cours des années d’imposition 1989 et 1990, le contribuable était membre du personnel d’un concessionnaire d’automobiles à Saskatoon. Il avait l’usage d’une automobile en vertu d’un contrat de location moyennant des frais mensuels. Le contrat prévoyait un usage restreint de l’automobile en ce sens que, par exemple, l’automobile devait être chez le concessionnaire pendant les heures d’ouverture et disponible en prévision d’une vente immédiate. Aux termes de l’alinéa 6(1)e), et des paragraphes 6(2) et 6(2.1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l’égard du contribuable en s’appuyant sur les «frais raisonnables pour droit d’usage» d’une automobile ayant été «mise à [sa] disposition» par son employeur au cours des années d’imposition en question. Il a ainsi inclus dans le revenu du contribuable la différence entre les frais

that it had been made available to him, and he concluded that the Minister had no legal right to impose a standby charge. Two issues were raised herein: 1) whether the Tax Court Judge erred in construing the term “made available” in paragraph 6(1)(e) of the Act, and 2) whether the standby provisions have any application where an automobile is leased from an employer at “fair market value”.

Held, the appeals should be allowed.

1) The term “made available” cannot bear the restricted interpretation adopted by the Tax Court Judge. The French and English versions of paragraph 6(1)(e) of the Act share in common the use of broad language to describe the criterion which brings this provision into play, although the French version appears more precise, referring to an automobile which is at the “disposal” of an employee (*à sa disposition*) and to an employee’s “right to use” an employer’s automobile (*pour droit d’usage de l’automobile*). An automobile is made available to an employee if it is at his disposal and there is a concomitant right of usage. Actual usage by an employee, either for personal or business purposes, is not expressly required; a mere right of usage is sufficient. The broad and unqualified language found in both versions of paragraph 6(1)(e) reinforces the Minister’s argument that unrestricted use of an automobile is not a condition precedent to the application of that provision. It is also clear from the wording of paragraph 6(1)(e) and its legislative history that the purpose for which the employer’s automobile was made available is not a relevant consideration. Subsection 6(2) of the Act deems an employee to have made personal use of an employer’s automobile, irrespective of whether this is so. The harsh consequences which flow from that deeming provision are tempered by the “minimal personal use” exception grafted on to subsection 6(2). The exception enables an employee to obtain a reduction in the amount of the standby charge, otherwise applicable, if certain conditions precedent are satisfied. The reduction is calculated on the basis of actual kilometres travelled in regard of both personal and business usage. Actual usage only becomes relevant within the context of the minimal personal use exception articulated in subsection 6(2). A final reason for rejecting the argument that unrestricted use of an employer’s automobile is necessary before a standby charge may be imposed is that such an interpretation would effectively undermine the legislative efficacy of paragraph 6(1)(e). The standby provisions were carefully crafted with the object of promoting certainty at the expense of flexibility.

raisonnables plus élevés pour droit d’usage d’une automobile et les paiements de location effectués par le contribuable à l’employeur. En appel devant la Cour canadienne de l’impôt, le juge de la Cour de l’impôt a statué que, comme le contribuable ne pouvait pas utiliser l’automobile «sans restrictions», on ne pouvait dire que celle-ci était mise à sa disposition. Par conséquent, il a conclu que le ministre n’avait pas le droit en vertu de la Loi d’imposer des frais pour droit d’usage. Deux questions sont posées dans le présent appel: 1) le juge de la Cour de l’impôt a-t-il commis une erreur dans son interprétation de l’expression «mis à la disposition» qui se trouve à l’alinéa 6(1)e) de la Loi? 2) les dispositions relatives à l’imposition de frais pour droit d’usage s’appliquent-elles lorsqu’une automobile est louée d’un employeur à la «juste valeur marchande»?

Arrêt: les appels doivent être accueillis.

1) L’expression «mis à la disposition» ne peut recevoir l’interprétation restreinte adoptée par le juge de la Cour de l’impôt. Les versions française et anglaise de l’alinéa 6(1)e) de la Loi ont ceci de commun qu’elles formulent en termes larges le critère qui déclenche l’application de cette disposition, même si la version française semble plus précise, faisant référence à une automobile qui est à la «disposition» d’un employé et au «droit d’usage» de l’automobile d’un employeur. Une automobile est mise à la disposition d’un employé si elle est à sa disposition et s’il y a un droit d’usage concomitant. L’usage réel qu’en fait l’employé, pour des fins personnelles ou commerciales, n’est pas une condition expresse. Il suffit qu’il y ait un droit d’usage. La formulation large et sans réserve que l’on retrouve dans les deux versions de l’alinéa 6(1)e) renforce l’argument du ministre selon lequel l’usage non restreint d’une automobile n’est pas une condition préalable à l’application de cette disposition. La formulation de l’alinéa 6(1)e) et son historique législatif montrent clairement aussi que la fin pour laquelle l’employeur a mis une automobile à la disposition de son employé n’est pas un facteur pertinent. Le paragraphe 6(2) de la Loi suppose qu’un employé a fait un usage personnel de l’automobile de son employeur, que ce soit le cas ou non. Les conséquences rigoureuses qui découlent de cette disposition créant une présomption sont atténuées par l’exception «pour usage personnel minimal» qui a été greffée au paragraphe 6(2). L’exception permet à un employé d’obtenir une réduction du montant des frais pour droit d’usage, qui serait autrement applicable, si certaines conditions préalables sont réunies. La réduction est calculée en fonction des kilomètres réellement parcourus pour l’usage personnel de l’employé aussi bien qu’à des fins commerciales. L’usage réel ne devient pertinent que dans le contexte de l’exception pour usage personnel minimal formulée au paragraphe 6(2). La dernière raison pour laquelle il faut rejeter la prétention selon laquelle l’usage non restreint de l’automobile de l’employeur est nécessaire pour l’imposition de frais pour droit d’usage est qu’une telle interprétation saperait en fait l’efficacité législative de l’alinéa 6(1)e). Les

2) The respondent argued that, where an automobile is leased from an employer at “fair market value”, the standby provisions have no application. It may be true that the taxpayer paid a fair price for his lease having regard to the personal use restrictions imposed on usage of his employer’s automobile, but, for tax purposes, what is a fair or reasonably standby charge has been predetermined by the Act. That which the marketplace regards as fair compensation cannot be substituted for the Act’s understanding of what is a reasonable standby charge. The taxpayer’s argument would have been persuasive had he leased his car at the same rate and on the same terms as are available to arm’s length consumers. However, the lease of the automobile was tied to his employer’s business and not in the ordinary course of its business. The “fair market value” argument could not succeed.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 6(1)(a),(e) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 1), (2) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 1), (2.1) (as enacted *idem*).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

NOT FOLLOWED:

R. v. Harman, [1980] 1 F.C. 811; [1980] CTC 83; (1980), 32 N.R. 181 (C.A.).

REFERRED TO:

Papa (T.) v. M.N.R., [1987] 2 C.T.C. 2209; (1987), 87 DTC 529 (T.C.C.); *Finochio, J.A. v. The Queen* (1994), 95 DTC 197 (T.C.C.).

APPEALS from a decision of the Tax Court of Canada ([1995] T.C.J. No. 1723 (QL)) holding that the Minister of National Revenue was not entitled to include in each of the taxpayer’s income unreported automobile benefits. Appeals allowed.

COUNSEL:

Dona C. Gilbertson for appellant.
John R. Beckman, Q.C., for respondent.

dispositions relatives aux frais pour droit d’usage ont été soigneusement rédigées afin d’en favoriser la certitude au détriment de la souplesse.

2) L’intimé a soutenu que, lorsqu’une automobile est louée d’un employeur à la «juste valeur marchande», les dispositions relatives à l’imposition des frais pour droit d’usage ne s’appliquent pas. Il se peut que le contribuable ait payé un juste prix pour la location eu égard aux restrictions imposées à l’usage personnel de la voiture de son employeur. Mais pour les fins de l’impôt, les frais justes ou raisonnables pour droit d’usage d’une automobile sont déjà déterminés par la Loi. On ne peut substituer ce que le marché considère comme une indemnité équitable à l’interprétation donnée dans la Loi des frais raisonnables pour droit d’usage. L’argument du contribuable aurait pu être convaincant, s’il avait loué sa voiture aux mêmes taux et aux mêmes conditions que ceux qui sont offerts aux consommateurs dans des opérations sans lien de dépendance. Cependant, la location de l’automobile est rattachée à l’entreprise de son employeur et elle ne s’est pas faite dans le cours ordinaire des affaires. L’argument fondé sur la «juste valeur marchande» ne peut être retenu.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l’impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 6(1)a,e) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 1), (2) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 1), (2.1) (édicte, *idem*).

JURISPRUDENCE

DÉCISION NON SUIVIE:

R. c. Harman, [1980] 1 C.F. 811; [1980] CTC 83; (1980), 32 N.R. 181 (C.A.).

DÉCISIONS CITÉES:

Papa (T.) c. M.R.N., [1987] 2 C.T.C. 2209; (1987), 87 DTC 529 (C.C.I.); *Finochio, J.A. c. La Reine* (1994), 95 DTC 197 (C.C.I.).

APPELS d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt ([1995] A.C.I. n° 1723 (QL)) ne reconnaissant pas au ministre du Revenu national le droit d’inclure dans le revenu de chacun des contribuables des avantages non déclarés liés à une automobile. Appels accueillis.

AVOCATS:

Dona C. Gilbertson pour l’appelante.
John R. Beckman, c.r., pour l’intimé.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.

McKercher, McKercher & Whitmore, Saskatoon, Saskatchewan, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] ROBERTSON J.A.: This is one of seven appeals stemming from a decision of the Tax Court of Canada [[1995] T.C.J. No. 1723 (QL)]. Therein, it was held that the Minister of National Revenue was not entitled to include in each of the taxpayer's income, unreported automobile benefits. Pursuant to paragraph 6(1)(e) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 1], and subsections 6(2) [as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 1] and 6(2.1) [as enacted *idem*] of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63], the Minister reassessed the taxpayers on the basis of a "reasonable standby charge" for the use of automobiles "made available" to them by their employer during the taxation years in question. Those provisions read as follows:

6. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from an office or employment such of the following amounts as are applicable:

...

(e) where his employer or a person related to the employer made an automobile available to him, or to a person related to him, in the year, the amount, if any, by which

(i) an amount that is a reasonable standby charge for the automobile for the aggregate number of days in the year during which it was made so available

exceeds

(ii) the aggregate of all amounts, each of which is an amount (other than an expense related to the operation of the automobile) paid in the year to the employer or the person related to the employer by the taxpayer or the person related to the taxpayer for the use of the automobile.

...

PROCUREURS:

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

McKercher, McKercher & Whitmore, Saskatoon (Saskatchewan), pour l'intimé.

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

[1] LE JUGE ROBERTSON, J.C.A.: Il s'agit de l'un des sept appels découlant d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt [[1995] A.C.I. n° 1723 (QL)]. Dans cette décision, il a été statué que le ministre du Revenu national n'avait pas le droit d'inclure dans le revenu de chacun des contribuables des avantages non déclarés reliés à une automobile. Aux termes de l'alinéa 6(1)e [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 1], et des paragraphes 6(2) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 1] et 6(2.1) [édicte, *idem*] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63], le ministre a établi une nouvelle cotisation pour les contribuables en s'appuyant sur les «frais . . . pour droit d'usage» d'une automobile ayant été «mis[e] . . . à [leur] disposition» par leur employeur au cours des années d'imposition en question. Les dispositions pertinentes sont rédigées dans les termes suivants:

6. (1) Doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, ceux des éléments appropriés suivants:

...

e) lorsque son employeur ou une personne liée à son employeur a mis dans l'année une automobile à sa disposition (ou à la disposition d'une personne qui lui est liée), l'excédent, si excédent il y a,

(i) de la somme qui représente les frais raisonnables pour droit d'usage de l'automobile pendant le nombre total de jours dans l'année durant lesquels elle a ainsi été disponible,

sur

(ii) le total de toutes les sommes dont chacune représente une somme (autre qu'une dépense liée au fonctionnement de l'automobile) payée dans l'année à l'employeur ou à la personne liée à l'employeur par le contribuable ou par la personne qui lui est liée pour l'usage de l'automobile;

...

(2) For the purposes of paragraph (1)(e), a reasonable standby charge for an automobile for the aggregate number of days (in this subsection referred to as the “total available days”) in a taxation year during which the automobile is made available to a taxpayer or to a person related to the taxpayer by the employer of the taxpayer or by a person related to the employer (both of whom are in this subsection referred to as the “employer”) shall be deemed to be the amount determined by the formula

$$\frac{A}{B} \times [2\% \times (C \times D) + \frac{2}{3} \times (E - F)]$$

where

A is the lesser of

(a) the aggregate number of kilometres that the automobile is driven (otherwise than in connection with or in the course of the taxpayer’s office or employment) during the total available days, and

(b) the value determined for B for the year under this subsection in respect of the standby charge for the automobile during the total available days,

except that the amount determined under paragraph (a) shall be deemed to be equal to the amount determined under paragraph (b) unless

(c) the taxpayer is required by the employer to use the automobile in connection with or in the course of the office or employment, and

(d) all or substantially all of the distance travelled by the automobile in the total available days is in connection with or in the course of the office or employment;

B is the product obtained when 1,000 is multiplied by the quotient obtained by dividing the total available days by 30 and, if the quotient so obtained is not a whole number and exceeds one, by rounding it to the nearest whole number or, where that quotient is equidistant from two consecutive whole numbers, by rounding it to the lower thereof;

C is the cost of the automobile to the employer where the employer owns the vehicle at any time in the year;

D is the number obtained by dividing such of the total available days as are days when the employer owns the automobile by 30 and, if the quotient so obtained is not a whole number and exceeds one, by rounding it to the nearest whole number or, where that quotient is equidistant from two consecutive whole numbers, by rounding it to the lower thereof;

E is the aggregate of all amounts that may reasonably be regarded as having been payable by the employer to a lessor for the purpose of leasing the automobile during

(2) Pour l’application de l’alinéa (1)e), la somme qui représente les frais raisonnables pour droit d’usage d’une automobile pendant le nombre total de jours d’une année d’imposition durant lesquels l’employeur d’un contribuable ou une personne liée à l’employeur a mis l’automobile à la disposition du contribuable ou d’une personne qui lui est liée est réputée égale au montant calculé selon la formule suivante:

$$\frac{A}{B} \times [2\% \times (C \times D) + \frac{2}{3} \times (E - F)]$$

où

A représente le moins élevé:

a) du nombre total de kilomètres parcourus par l’automobile, autrement que dans l’accomplissement des fonctions de la charge ou de l’emploi du contribuable, pendant le nombre total de jours ci-dessus;

b) du montant représenté par B;

toutefois, le nombre visé à l’alinéa a) est réputé égal au montant représenté par B, sauf si l’employeur ou la personne liée à celui-ci exige du contribuable qu’il utilise l’automobile dans l’accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi et si la totalité, ou presque, de la distance parcourue par l’automobile pendant le nombre total de jours ci-dessus est parcourue dans l’accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi;

B le produit de 1 000 par le quotient obtenu en divisant par 30 le nombre total de jours ci-dessus, ce quotient étant, s’il est supérieur à un, arrêté au nombre entier, les résultats ayant cinq ou moins en première décimale étant arrondi au nombre entier inférieur;

C le coût de l’automobile pour l’employeur ou pour la personne qui lui est liée si l’un ou l’autre est propriétaire de l’automobile à un moment de l’année;

D le quotient obtenu en divisant par 30 le nombre de jours où l’employeur ou la personne qui lui est liée est propriétaire de l’automobile, compris dans le nombre total de jours ci-dessus, ce quotient étant, s’il est supérieur à un, arrêté au nombre entier, les résultats ayant cinq ou moins en première décimale étant arrondi au nombre entier inférieur;

E le total des montants qu’il est raisonnable de considérer comme payables à un locateur par l’employeur ou par la personne qui lui est liée, pour la location de

such of the total available days as are days when the automobile is leased to the employer; and

F is the part of the amount determined for E that may reasonably be regarded as having been payable to the lessor in respect of all or part of the cost to the lessor of insuring against

(a) loss of, or damage to, the automobile, or

(b) liability resulting from the use or operation of the automobile.

(2.1) Where in a taxation year

(a) a taxpayer was employed principally in selling or leasing automobiles,

(b) an automobile owned by his employer was made available by this employer to him or to a person related to him, and

(c) the employer has acquired one or more automobiles,

the amount that would otherwise be determined under subsection (2) as a reasonable standby charge shall, at the option of the employer, be computed as if

(d) the reference in the formula therein to "2%" were read as a reference to "1½%", and

(e) the cost to the employer of the automobile were the greater of

(i) the quotient obtained by dividing

(A) the cost to him of all new automobiles acquired by him in the year for sale or lease in the course of his business

by

(B) the number of automobiles described in clause (A), and

(ii) the quotient obtained by dividing

(A) the cost to him of all automobiles acquired by him in the year for sale or lease in the course of his business

by

(B) the number of automobiles described in clause (A). [Emphasis mine.]

l'automobile, pendant le nombre de jours où l'automobile est louée à l'employeur ou à la personne qui lui est liée, compris dans le nombre total de jours ci-dessus;

F la partie du total représenté par E qu'il est raisonnable de considérer comme payable au locateur au titre de tout ou partie du coût, pour celui-ci, de l'assurance:

a) contre la perte de l'automobile ou les dommages à celle-ci;

b) pour la responsabilité qui peut découler de son utilisation ou de son fonctionnement.

(2.1) Lorsque, au cours d'une année d'imposition, l'emploi d'un contribuable consiste principalement à vendre ou à louer des automobiles et que l'employeur du contribuable a mis au cours de l'année à la disposition du contribuable ou d'une personne liée à celui-ci une automobile lui appartenant, et enfin que l'employeur a acquis une ou plusieurs automobiles au cours de l'année, la somme qui représente les frais raisonnables pour droit d'usage de l'automobile est, au choix de l'employeur et par dérogation au paragraphe (2), calculée comme si:

a) d'une part, le pourcentage «2 %» qui figure à ce paragraphe était remplacé par le pourcentage «1½ %»;

b) d'autre part, le coût, pour l'employeur, de l'automobile était le plus élevé:

(i) du quotient obtenu en divisant, par le nombre de nouvelles automobiles que l'employeur a acquises au cours de l'année en vue de les vendre ou de les louer dans le cadre de son entreprise, le coût de ces nouvelles automobiles pour l'employeur,

(ii) du quotient obtenu en divisant, par le nombre d'automobiles que l'employeur a acquises au cours de l'année en vue de les vendre ou de les louer dans le cadre de son entreprise, le coût de ces automobiles pour l'employeur. [Non souligné dans l'original.]

[2] During the 1989 and 1990 taxation years each of the taxpayers was a member of the sales staff of a

[2] Au cours des années d'imposition 1989 et 1990, chacun des contribuables était membre du personnel

Saskatoon car dealership, Merlin Motors. Each taxpayer was provided with an automobile under a leasing agreement in which they paid a monthly fee to Merlin. In turn, Merlin agreed to pay for the insurance, registration and licensing of the leased vehicles. The lease agreements also provided that the taxpayers were responsible for depreciation and that automobiles be available for immediate sale during the course of a business day. To this end, the leased cars were to be kept clean and free of personal items. The taxpayers were required to ensure that the vehicles were on the premises of Merlin commencing at 8:30 a.m till closing, from Monday to Saturday inclusive. Keys to the automobiles were to be made available to the management of Merlin during this time frame. Otherwise, the automobiles remained at the disposal of the taxpayers.

[3] For the two taxation years in question, the Minister reassessed the taxpayers by including in income the difference between the higher reasonable standby charge and the lease payments made by the taxpayers to Merlin. Those calculations were made in accordance with subsections 6(2) and 6(2.1) of the Act. The taxpayers appealed the reassessments to the Tax Court. In that Court the issue turned on whether the automobiles were “made available” to the taxpayers within the meaning of paragraph 6(1)(e). The Tax Court Judge held that as the taxpayers did not have “unrestricted use” of the automobiles it could not be said that they had been made available to them. Therefore, the Minister had no legal right to impose a standby charge. At page 68 of the Appeal Record the Tax Court Judge reasoned [at paragraph 13 of QL]:

The Appellant did not have unrestricted use of this vehicle during business hours six days a week. It was not available for use at his direction, whether by a member of his family or any other person. It was in Merlin’s inventory and was subject to sale at any moment. A vehicle in such circumstances cannot be said to have been made available to the employee.

des ventes d’un concessionnaire d’automobiles à Saskatoon, Merlin Motors. Chaque contribuable avait l’usage d’une automobile en vertu d’un contrat de location aux termes duquel il payait des frais mensuels à Merlin. En retour, Merlin acceptait de payer les frais d’assurances et d’immatriculation des automobiles louées. Les contrats de location prévoyaient également que les contribuables étaient responsables de l’amortissement et que les véhicules devaient être disponibles en prévision d’une vente immédiate les jours ouvrables. À cette fin, les voitures louées devaient toujours être propres et ne contenir aucun effet personnel. Les contribuables devaient garder le véhicule chez Merlin de 8 h 30 jusqu’à la fermeture, du lundi au samedi inclusivement. Les clés des automobiles devaient être mises à la disposition de la direction de Merlin pendant les heures d’ouverture. Pour le reste, les automobiles demeuraient à la disposition des contribuables.

[3] Pour les deux années d’imposition en question, le ministre a établi une nouvelle cotisation pour les contribuables en incluant dans leurs revenus la différence entre les frais raisonnables plus élevés pour droit d’usage d’une automobile et les paiements effectués par les contribuables à Merlin pour la location du véhicule. Ces calculs ont été faits conformément aux paragraphes 6(2) et 6(2.1) de la Loi. Les contribuables ont contesté les nouveaux avis de cotisation devant la Cour de l’impôt. Il s’agissait de décider si les automobiles étaient «à la disposition» des contribuables au sens de l’alinéa 6(1)e. Le juge de la Cour de l’impôt a statué que, comme les contribuables ne pouvaient pas utiliser «sans restrictions» les automobiles, on ne pouvait dire que celles-ci étaient mises à leur disposition. Par conséquent, il a statué que le ministre n’avait pas le droit en vertu de la loi d’imposer des frais pour droit d’usage. À la page 68 du dossier d’appel, le juge de la Cour de l’impôt énonce le raisonnement suivant [au paragraphe 8 de QL]:

L’appelant ne pouvait pas utiliser sans restrictions ce véhicule pendant les heures d’ouverture, six jours par semaine. La voiture n’était pas disponible en vue d’être utilisée au gré de l’appelant, que ce soit par un membre de sa famille ou par quelqu’un d’autre. La voiture faisait partie des stocks de Merlin et pouvait être vendue n’importe quand. Dans ces circonstances, on ne peut pas dire qu’un véhicule a été mis à la disposition de l’employé.

[4] The Minister takes exception to the above reasoning and conclusion. Two issues were pursued on these appeals. The Minister argues that the learned Tax Court Judge erred in construing the term “made available” found with in paragraph 6(1)(e) of the Act. Specifically, it is argued that the right to impose a standby charge is not dependent on whether a taxpayer has unrestricted or exclusive use of an employer’s automobile. In support thereof, reliance is placed on two earlier decisions of the Tax Court which held that “exclusive use” of an employer’s automobile is not required to trigger paragraph 6(1)(e): see *Papa (T.) v. M.N.R.*, [1987] 2 C.T.C. 2209 and *Finocchio, J.A. v. The Queen* (1994), 95 DTC 197. For their part, the taxpayers argue that where an automobile is leased from an employer at “fair market value” the standby provisions have no application.

[5] During the course of oral argument counsel for the taxpayers did not seek to counter the Minister’s argument with respect to the interpretation issue, being content to advance the fair market value argument. I shall deal with both issues because of the precedential significance of the ruling below. This is only the second time in two decades that this Court has been asked to consider the standby provisions.

[6] I agree with the Minister that the term “made available” cannot bear the restricted or narrow interpretation adopted by the learned Tax Court Judge. In the reasons that follow I offer four reasons in support of that conclusion. Briefly stated they are as follows. First, the idea that unrestricted use of an automobile is a condition precedent to the imposition of a standby charge is not supported by the broad language used in both linguistic versions of paragraph 6(1)(e). Second, the legislative history of that provision does not support the restrictive interpretation adopted in the Court below. Third, a contextual analysis of both paragraph 6(1)(e) and subsection 6(2) reaffirms those

[4] Le ministre a contesté le raisonnement et la conclusion ci-dessus. Deux questions sont posées dans les présents appels. Le ministre prétend que le juge de la Cour de l’impôt a commis une erreur dans son interprétation de l’expression «mis . . . à la disposition» qui se trouve à l’alinéa 6(1)e) de la Loi. Plus précisément, il fait valoir que le droit d’imposer des frais pour droit d’usage d’une automobile ne dépend pas de ce qu’un contribuable a l’usage non restreint ou exclusif d’une automobile de son employeur. À l’appui de sa position, il cite deux décisions antérieures de la Cour de l’impôt qui ont statué que «l’usage exclusif» d’une voiture fournie par l’employeur n’est pas obligatoire pour déclencher l’application de l’alinéa 6(1)e): voir *Papa (T.) c. M.N.R.*, [1987] 2 C.T.C. 2209 et *Finocchio, J.A. c. La Reine* (1994), 95 DTC 197. Pour leur part, les contribuables soutiennent que, lorsqu’une automobile est louée d’un employeur à la «juste valeur marchande», les dispositions relatives à l’imposition des frais pour droit d’usage ne s’appliquent pas.

[5] Au cours des plaidoiries verbales, l’avocat des contribuables n’a pas cherché à contester l’argument du ministre au sujet de la question d’interprétation, et il s’est contenté de débattre l’argument fondé sur la juste valeur marchande. Je traiterai de ces deux questions en raison de l’importance de la décision ci-après qui pourrait avoir valeur de précédent. En effet, ce n’est que la deuxième fois en 20 ans qu’on demande à cette Cour d’examiner les dispositions relatives aux frais pour droit d’usage d’une automobile.

[6] Je conviens avec le ministre que l’expression «mis . . . à la disposition» ne peut recevoir l’interprétation restreinte ou étroite adoptée par le juge de la Cour de l’impôt. Dans les motifs qui suivent, j’appuie cette conclusion sur quatre raisons. Les voici brièvement énoncées. Premièrement, l’idée que l’usage non restreint d’une automobile est une condition préalable à l’imposition de frais pour droit d’usage d’une automobile n’est pas appuyée par le libellé général utilisé dans les versions française et anglaise de l’alinéa 6(1)e). Deuxièmement, l’historique législatif de cette disposition n’appuie pas l’interprétation restrictive adoptée par la Cour de l’impôt. Troisième-

conclusions. Finally, it is apparent that an interpretation which requires unrestricted use of an employer's automobile would effectively undermine the legislative efficacy of paragraph 6(1)(e). I shall deal with each of these points in turn.

[7] It is one thing for a court to define a statutory phrase in terms of what it does not mean and quite another to articulate its precise scope. For purposes of deciding this appeal, however, it is unnecessary to pursue the latter task. At the same time, much can be gleaned by reference to both the English and French versions of paragraph 6(1)(e). The English version speaks of an automobile being "made available" to an employee and of an employee reimbursing an employer for "the use of" an automobile. The language chosen by the legislative draftsman is undeniably broad. The same holds true with respect to the French version of paragraph 6(1)(e). But, in my opinion, that version offers greater insight into the circumstances that trigger the right of the Minister to impose a standby charge. It read:

6. (1) Doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, ceux des éléments appropriés suivants:

e) lorsque son employeur ou une personne liée à son employeur a mis dans l'année une automobile à sa disposition (ou à la disposition d'une personne qui lui est liée), l'excédent, si excédent il y a,

(i) de la somme qui représente les frais raisonnables pour droit d'usage de l'automobile pendant le nombre total de jours dans l'année durant lesquels elle a ainsi été disponible,

sur

(ii) le total de toutes les sommes dont chacune représente une somme (autre qu'une dépense liée au fonctionnement de l'automobile) payée dans l'année à l'employeur ou à la personne liée à l'employeur par le contribuable ou par la personne qui lui est liée pour l'usage de l'automobile; [Emphasis mine.]

[8] What the French and English versions share in common is the use of broad language to describe the

ment, une analyse contextuelle de l'alinéa 6(1)e) et du paragraphe 6(2) confirme ces conclusions. Finalement, il est manifeste qu'une interprétation qui exigerait l'usage non restreint de l'automobile fournie par un employeur minerait en fait l'efficacité législative de l'alinéa 6(1)e). Je traiterai tour à tour de chacun de ces points.

[7] C'est une chose pour un tribunal de définir une expression utilisée dans la loi en disant ce que cette expression ne signifie pas, mais c'en est une autre de déterminer sa portée précise. Pour les fins du présent appel, toutefois, il n'est pas nécessaire de s'attaquer à cette dernière tâche. Parallèlement, les versions française et anglaise de l'alinéa 6(1)e) renferment beaucoup d'éléments pertinents. La version anglaise indique qu'une automobile est mise à la disposition (*made available*) d'un employé et traite d'un employé qui rembourse l'employeur pour l'usage (*the use of*) d'une automobile. Le libellé choisi par le rédacteur est sans contredit très large. Il en est de même de la version française de l'alinéa 6(1)e). Toutefois, à mon avis, cette version donne un aperçu plus détaillé des circonstances qui donnent naissance au droit du ministre d'imposer des frais pour droit d'usage d'une automobile. Cet alinéa prévoit:

6. (1) Doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, ceux des éléments appropriés suivants:

e) lorsque son employeur ou une personne liée à son employeur a mis dans l'année une automobile à sa disposition (ou à la disposition d'une personne qui lui est liée), l'excédent, si excédent il y a,

(i) la somme qui représente les frais raisonnables pour droit d'usage de l'automobile pendant le nombre total de jours dans l'année durant lesquels elle a ainsi été disponible,

sur

(ii) le total de toutes les sommes dont chacune représente une somme (autre qu'une dépense liée au fonctionnement de l'automobile) payée dans l'année à l'employeur ou à la personne liée à l'employeur par le contribuable ou par la personne qui lui est liée pour l'usage de l'automobile; [Non souligné dans l'original.]

[8] Les versions française et anglaise ont ceci de commun qu'elles formulent en termes larges le critère

criterion which brings paragraph 6(1)(e) into play. At the same time, the French version appears more precise, referring to an automobile which is at the “disposal” of an employee (*à sa disposition*) and to an employee’s “right to use” an employer’s automobile (*pour droit d’usage de l’automobile*). In short, an automobile is made available to an employee if it is at his or her disposal and there is a concomitant right of usage. Indeed, actual usage by an employee, for either personal or business purposes, is not expressly required. A mere right of usage is sufficient, of which more will be said below. Within this context, it is clear to me that the broad and unqualified language found in both linguistic versions of paragraph 6(1)(e) reinforces the Minister’s argument that unrestricted use of an automobile is not a condition precedent to the application of that provision. Further support for this understanding is found in the legislative history of that provision.

[9] Prior to 1982, paragraph 6(1)(e) of the Act [S.C. 1970-71-72, c. 63] required that the automobile be made available to an employee “for his personal use”. The earlier provision was interpreted by this Court in *R. v. Harman*, [1980] 1 F.C. 811 (C.A.). The precedential effect of that decision was to deny the Minister the right to impose a standby charge where a taxpayer could establish minimal personal use of an employer’s automobile. Alternatively expressed, paragraph 6(1)(e) would not apply if the automobile had been used “predominantly” for business purposes. With respect to any minimal personal use, a taxable benefit would have to be assessed under paragraph 6(1)(a)], as it then read.

[10] From an administrative view, *Harman* was bound to encourage litigation. First, there was the problem of what would amount to minimal personal use. Second, there would be difficulty in placing a monetary value on personal use which qualified as a taxable benefit. In response, Parliament amended paragraph 6(1)(e) [S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 1] to apply to the 1982 and subsequent taxation years. The amendment removed all references to an automobile being made available for personal use. I take it for granted that the purpose of the amendment was to

qui déclenche l’application de l’alinéa 6(1)e). Parallèlement, la version française semble plus précise, faisant référence à une automobile qui est à la «disposition» d’un employé et au «droit d’usage de l’automobile» d’un employeur. En bref, une automobile est mise à la disposition d’un employé si elle est à sa disposition et s’il y a un droit d’usage concomitant. En fait, l’usage réel qu’en fait l’employé, pour des fins personnelles ou commerciales, n’est pas une condition expresse. Il suffit qu’il y ait un droit d’usage, et nous reviendrons sur cette expression. Dans ce contexte, il m’apparaît clairement que la formulation large et sans réserve que l’on retrouve dans les deux versions de l’alinéa 6(1)e) renforce l’argument du ministre selon lequel l’usage non restreint d’une automobile n’est pas une condition préalable à l’application de cette disposition. L’historique législatif de cette disposition appuie également cette interprétation.

[9] Avant 1982, l’alinéa 6(1)e) de la Loi [S.C. 1970-71-72, ch. 63] exigeait que l’automobile soit mise à la disposition d’un employé «pour son usage personnel». La disposition antérieure a été interprétée par cette Cour dans *R. c. Harman*, [1980] 1 C.F. 811 (C.A.). Cette décision a établi un précédent qui empêchait le ministre d’imposer les frais pour droit d’usage lorsqu’un contribuable pouvait établir qu’il avait fait un usage personnel minimal de l’automobile de son employeur. Autrement dit, l’alinéa 6(1)e) ne s’appliquait pas si l’automobile avait été utilisée «de façon prédominante» à des fins commerciales. Dans les cas où il y avait eu un usage personnel minimal, un avantage imposable devait être calculé en vertu de l’alinéa 6(1)a), tel qu’il était alors formulé.

[10] D’un point de vue administratif, il était certain que la décision *Harman* allait encourager les litiges. Premièrement, il fallait déterminer ce qu’on entendait par usage personnel minimal. Deuxièmement, il était difficile d’attribuer une valeur pécuniaire à l’usage personnel considéré comme un avantage imposable. En réponse, le législateur a modifié l’alinéa 6(1)e) [S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 1] à compter de l’année d’imposition 1982. La modification supprimait toutes les références à une automobile mise à la disposition pour usage personnel. Je tiens pour acquis

repeal the understanding established in *Harman* that minimal personal use of an automobile was sufficient to oust the application of paragraph 6(1)(e). In my view, if personal use by an employee is no longer a valid consideration with respect to the applicability of that paragraph so too is the fact that an employee's use of an employer's automobile is restricted. To hold otherwise would be tantamount to deciding these appeals be decided on the basis of the pre 1982 legislation and the reasoning in *Harman*. That we cannot do.

[11] In my view, it is clear from the wording of paragraph 6(1)(e) and its legislative history that the purpose for which the employer's automobile was made available is not a relevant consideration. Admittedly, it would be unjust to require an employee to include in income a standby charge when in fact the vehicle had been used exclusively or substantially for business purposes. As will be explained shortly, following *Harman* subsection 6(2) was also amended by prescribing what I shall term a "minimal personal use exception" to the formula normally applied when calculating standby charges. I shall deal with this exception more fully below. As part of the contextual analysis, I turn now to subsection 6(2) which dictates the bases on which standby charges are to be calculated. It is my opinion that that provision also supports the Minister's position.

[12] To the extent that paragraph 6(1)(e) refers to the imposition of a "reasonable standby charge" the legislation is simply misleading. The formula outlined in subsection 6(2) dictates the exact amount to be included in income. There is no room for the exercise of a discretion in determining what is reasonable. Moreover, the standby charge is calculated on the basis of two assumptions. The first assumption is that the employee made personal use of the automobile during the year. The second assumption is that personal usage amounts to 1000 km for every month the automobile is made available to the employee (12000

que cette modification avait pour but de faire échec à l'interprétation établie dans la décision *Harman* selon laquelle l'usage personnel minimal d'une automobile était suffisant pour éviter l'application de l'alinéa 6(1)(e). À mon avis, si l'usage personnel d'une automobile par un employé n'est plus une considération valide concernant l'applicabilité de cet alinéa, il en est de même de l'usage restreint de l'automobile par l'employé. Soutenir le contraire équivaudrait à décider des présents appels en s'appuyant sur les dispositions législatives antérieures à 1982 et sur le raisonnement énoncé dans la décision *Harman*. Nous ne pouvons pas agir ainsi.

[11] À mon avis, il est clair d'après la formulation de l'alinéa 6(1)(e) et de son historique législatif que la fin pour laquelle l'employeur a mis une automobile à la disposition de son employé n'est pas un facteur pertinent. Toutefois, il faut reconnaître qu'il serait injuste d'exiger d'un employé qu'il inclut dans son revenu des frais pour droit d'usage d'une automobile quand, en fait, le véhicule a été utilisé exclusivement ou presque exclusivement à des fins commerciales. Comme je l'expliquerai sous peu, après la décision *Harman*, le paragraphe 6(2) a également été modifié afin de prévoir ce que j'appellerai une «exception pour usage personnel minimal» applicable à la formule normalement utilisée pour le calcul des frais pour droit d'usage. Je traiterai de cette exception plus en détail ci-dessous. Dans le cadre de l'analyse contextuelle, j'aborde maintenant le paragraphe 6(2) qui énonce les éléments permettant de calculer les frais pour droit d'usage. À mon avis, cette disposition appuie également la position du ministre.

[12] Dans la mesure où l'alinéa 6(1)(e) fait référence à l'imposition de «frais raisonnables pour droit d'usage», la loi est tout simplement trompeuse. La formule énoncée au paragraphe 6(2) dicte le montant exact qui doit être inclus dans le revenu. Il n'y a pas de pouvoir discrétionnaire à exercer pour déterminer ce qui est raisonnable. Qui plus est, les frais pour droit d'usage sont calculés en s'appuyant sur deux hypothèses. La première hypothèse est que l'employé a fait un usage personnel de l'automobile au cours de l'année. La deuxième est que cet usage personnel équivaut à 1 000 km pour chaque mois au cours duquel l'auto-

km per year). These two assumptions are imbedded in the formula set out in subsection 6(2). A brief explanation should suffice.

[13] For purposes of deciding this appeal, the relevant portion of the formula is $A/B \times [1\frac{1}{2}\% \times (C \times D)]$. The A/B fraction represents the portion of personal use, C represents the cost of the automobile to the employer and D represents the number of months the automobile is made available to the employee. "A" is defined as the number of personal use kilometres driven by the taxpayer. "B" is defined as being equal to 1000 for each month the automobile was available to the employee (12000 per year). Subject to the "minimal personal use" exception, the A/B fraction is deemed equal to 1. Accordingly, subsection 6(2) deems an employee to have travelled 1000 personal use kilometres per month that the automobile was made available to the employee (12000 km per year).

[14] Against this background, it is apparent that both paragraph 6(1)(e) and subsection 6(2) are unconcerned with whether in fact an employee made use of an employer's automobile. Paragraph 6(1)(e) makes no reference to the purposes for which the automobile is made available and, in particular, no longer makes reference to personal use by an employee. On the other hand, subsection 6(2) deems the employee to have made personal use of the automobile. Having regard to these considerations, it is clear to me that Parliament did not intend that the applicability of paragraph 6(1)(e) be dependent on whether an employee had unrestricted or exclusive use of an employer's automobile. A contextual analysis of the relevant provisions simply does not support that understanding. Nor does the "minimal personal use" exception outlined in subsection 6(2). Given the significance of this exception, an explanation is required.

[15] The so-called "minimal personal use" exception is contained within the definition of "A" set out in subsection 6(2). Essentially, the exception enables an

mobile était à sa disposition (12 000 km par an). Ces deux hypothèses sont incorporées dans la formule énoncée au paragraphe 6(2). Une brève explication suffira à le démontrer.

[13] Pour les fins du présent appel, la portion pertinente de la formule est $A/B \times [1\frac{1}{2}\% \times (C \times D)]$. La fraction A/B représente la portion de l'usage personnel, C représente le coût de l'automobile pour l'employeur et D le nombre de mois au cours desquels l'automobile a été à la disposition de l'employé. «A» est défini comme étant le nombre de kilomètres parcourus par le contribuable pour son usage personnel. «B» est défini comme étant égal à 1 000 pour chaque mois au cours duquel l'automobile était à la disposition de l'employé (12 000 par an). Sous réserve de l'exception «pour usage personnel minimal», la fraction A/B est réputée égale à 1. Par conséquent, le paragraphe 6(2) suppose qu'un employé a parcouru 1 000 km chaque mois au cours duquel l'automobile était à sa disposition pour son usage personnel (12 000 km par an).

[14] Dans ce contexte, il est manifeste que l'alinéa 6(1)e) comme le paragraphe 6(2) ne se préoccupent absolument pas du fait qu'un employé ait ou non utilisé la voiture de son employeur. L'alinéa 6(1)e) ne fait aucune référence aux fins pour lesquelles l'automobile a été mise à sa disposition et, en particulier, ne fait plus du tout référence à l'usage personnel qu'il en fait. Par ailleurs, le paragraphe 6(2) suppose que l'employé a fait un usage personnel de l'automobile. Si l'on tient compte de ces considérations, il m'apparaît clairement que le législateur n'avait pas l'intention d'assujettir l'application de l'alinéa 6(1)e) à la question de savoir si un employé avait l'usage non restreint ou exclusif de l'automobile de son employeur. Une analyse contextuelle des dispositions pertinentes n'appuie tout simplement pas cette interprétation, pas plus d'ailleurs que l'exception «pour usage personnel minimal» énoncée au paragraphe 6(2). Compte tenu de l'importance de cette exception, une explication s'impose.

[15] La supposée exception «pour usage personnel minimal» est contenue dans la définition de «A» énoncée au paragraphe 6(2). Essentially, l'except-

employee to obtain a reduction in the amount of the standby charge, otherwise applicable, if the following conditions precedent are satisfied. First, the employer must require the employee to use the automobile in the performance of his or her duties of employment. Second, "all or substantially all" of the distance travelled by the automobile during the time it was made available to the employee must be in connection with or in the course of his or her employment. In this regard, the Minister has adopted the policy that at least 90% of the automobile's use must be for employment purposes: see IT-63R4. Third, personal use of the automobile must be less than 12000 km per year. Thus, employees who use an employer's automobile exclusively for business purposes are not required to include in income a standby charge. This is so because "A" will equal zero. Employees who make personal use of their employer's automobile are entitled to a reduction in the standby charge, provided that such use is minimal; that is to say all three conditions precedent are met. The reduction comes about because the "A/B" quotient is no longer deemed to be "1". Rather it is a fraction thereof, which fraction varies depending on the number of personal use kilometres travelled. For purposes of deciding this appeal, it is important to note that the reduction is calculated on the basis of actual kilometres travelled in regard to both personal and business usage. It is actual usage which is of significance not whether an employee had unrestricted or exclusive use of an employer's automobile. It is also important to note that actual usage only becomes relevant within the context of the minimal personal use exception articulated in subsection 6(2).

[16] My final reason for rejecting the belief that unrestricted use of an employer's automobile is necessary before a standby charge may be imposed is a pragmatic one. It is apparent to me that such an interpretation would effectively undermine the legislative efficacy of paragraph 6(1)(e). It is understandable that an employer might have legitimate reasons for

tion permet à un employé d'obtenir une réduction du montant des frais pour droit d'usage, qui serait autrement applicable, si les conditions préalables suivantes sont réunies. Tout d'abord, l'employeur doit exiger de l'employé qu'il utilise l'automobile dans l'accomplissement des fonctions de son emploi. Deuxièmement, «la totalité ou presque» de la distance parcourue par l'automobile pendant qu'elle était à la disposition de l'employé doit l'être dans l'accomplissement des fonctions de son emploi ou pendant ses heures de travail. À cet égard, le ministre a adopté une politique exigeant qu'au moins 90 % de l'usage de l'automobile soit lié à l'accomplissement du travail de l'employé: voir le bulletin IT-63R4. Troisièmement, l'usage personnel de l'automobile ne doit pas dépasser 12 000 km par année. Ainsi, les employés qui utilisent l'automobile de leur employeur exclusivement à des fins commerciales ne sont pas tenus d'inclure les frais pour droit d'usage dans leurs revenus. La raison en est que «A» est à ce moment égal à 0. Les employés qui font un usage personnel de l'automobile de l'employeur ont droit à une réduction des frais pour droit d'usage, pourvu que cet usage soit minimal, c'est-à-dire que les trois conditions préalables doivent être réunies. La réduction s'applique parce que le quotient de «A/B» n'est plus réputé égal à «1». C'est plutôt une fraction de ce nombre, et cette fraction varie en fonction du nombre de kilomètres parcourus à des fins personnelles. Pour les fins du présent appel, il est important de noter que la réduction est calculée en fonction des kilomètres réellement parcourus pour l'usage personnel de l'employé aussi bien qu'à des fins commerciales. C'est l'usage réel qui a de l'importance, et non pas la question de savoir si un employé peut utiliser sans restriction ou exclusivement l'automobile de son employeur. Il est également important de noter que l'usage réel ne devient pertinent que dans le contexte de l'exception pour usage personnel minimal formulée au paragraphe 6(2).

[16] La dernière raison pour laquelle il faut rejeter la prétention selon laquelle l'usage non restreint de l'automobile de l'employeur est nécessaire pour que le ministre puisse imposer des frais pour droit d'usage est pragmatique. Il me semble qu'une telle interprétation saperait en fait l'efficacité législative de l'alinéa 6(1)e). On peut comprendre qu'un employeur puisse

imposing restrictions on an automobile's use. But in any one case it would not be difficult for an employer-employee to contract out of paragraph 6(1)(e) by agreeing to such restrictions. To some, this consideration might be a sufficient ground for rejecting the interpretation adopted in the Court below.

[17] In summary, the broad wording used in both linguistic versions of paragraph 6(1)(e), coupled with its legislative history, support the Minister's position. In my respectful view, unrestricted or exclusive use of an employer's automobile is not a condition precedent to the imposition of a standby charge. Nor is actual usage required, whether it be for personal or business purposes. What is required is that an employer have made an automobile available to, or at the disposition of, an employee and, correlatively, that he or she have had a right to use it. This is only logical since subsection 6(2) deems an employee to have made personal use of an employer's automobile, irrespective of whether this is so. In my view, the standby provisions were carefully crafted with the object of promoting certainty at the expense of flexibility. That being said the harsh consequences which flow from a deeming provision are tempered by the "minimal personal use" exception grafted on to subsection 6(2) in response to this Court's decision in *Harman*. This is the point in time where actual usage and the purposes for which the automobile was made available become relevant considerations.

[18] In conclusion, the Minister reassessed each of the taxpayers in a manner consistent with the above reasons. Moreover, the taxpayers did not lay claim to a reduced standby charge under the minimal personal use exception provided for in subsection 6(2). Therefore, all of the appeals must be allowed unless the "fair market value" argument is found to be valid. In my opinion, that argument cannot succeed.

[19] Before this Court counsel debated whether the Minister had conceded, at trial, that the lease pay-

avoir des raisons légitimes d'imposer des restrictions à l'usage d'une automobile. Mais dans ce cas, il ne serait pas difficile pour un employeur et un employé de se soustraire à l'alinéa 6(1)e) en acceptant ces restrictions. Pour certains, cet élément peut être un motif suffisant pour rejeter l'interprétation adoptée par la Cour de l'impôt.

[17] En résumé, la formulation large utilisée dans les deux versions de l'alinéa 6(1)e), jumelée à son historique législatif, appuie la position du ministre. En toute déférence, l'usage non restreint ou exclusif de l'automobile d'un employeur n'est pas une condition préalable à l'imposition des frais pour droit d'usage. L'usage réel n'est pas non plus requis, que ce soit à des fins personnelles ou à des fins commerciales. Ce qui est exigé, c'est qu'un employeur ait mis une automobile à la disposition d'un employé et, corrélativement, que cet employé ait eu le droit d'utiliser l'automobile. Cette conclusion n'est que logique puisque le paragraphe 6(2) suppose qu'un employé a fait un usage personnel de l'automobile de son employeur, peu importe qu'il en soit ainsi. À mon avis, les dispositions relatives aux frais pour droit d'usage ont été soigneusement rédigées afin d'en favoriser la certitude, au détriment de la souplesse. Cela dit, les conséquences rigoureuses qui découlent d'une disposition créant une présomption sont atténuées par l'exception «pour usage personnel minimal» qui a été greffée au paragraphe 6(2) par suite de la décision de cette Cour dans *Harman*. C'est à ce moment que l'usage réel et les fins pour lesquelles l'automobile a été mise à la disposition de l'employé deviennent des facteurs pertinents.

[18] En conclusion, le ministre a établi une nouvelle cotisation pour chacun des contribuables d'une manière conforme aux motifs précités. En outre, les contribuables n'ont pas demandé une réduction des frais pour droit d'usage en invoquant l'exception pour usage personnel minimal prévu au paragraphe 6(2). Par conséquent, tous les appels doivent être accueillis à moins que l'argument fondé sur la «juste valeur marchande» soit valide. À mon avis, cet argument ne peut être retenu.

[19] Devant cette Cour, les avocats ont débattu la question de savoir si le ministre avait admis, à l'ins-

ments to Merlin were at “fair market value”. The Tax Court Judge in his reasons for judgment did state at page 67 of the Appeal Record [at paragraph 12 of QL]: “Respondent’s counsel stated that the fair market value of the rental was not in issue and that the above sections apply to every lease of a vehicle by an employer to an employee”. Assuming without deciding that a concession was made, I cannot accede to the taxpayers’ argument.

[20] In truth, the taxpayers are arguing that they paid a fair price for their leases having regard to the personal use restrictions imposed on usage of their employer’s automobiles. This may very well be true, but for tax purposes what is a fair or reasonable standby charge has been predetermined by the Act. In effect, the taxpayers ask us to substitute the Act’s understanding of what is a reasonable standby charge with that which the marketplace regards as fair compensation. This we cannot do. Parliament has decided to promote certainty and predictability at the expense of flexibility. The reality is that a standby charge calculated in accordance with subsection 6(2) may actually exceed what is otherwise considered a fair price for an employee’s personal use of an employer’s automobile.

[21] I hasten to acknowledge that the taxpayers’ argument would have been persuasive had they leased their cars at the same rates and on the same terms as are available to arm’s length consumers. It is within the realm of probability that a salesperson might lease an automobile from his or her employer, rather than leasing from a competitor. In such circumstances, the standby provisions would not come into play. A lease to an employee in the ordinary course of an employer’s business and which is not tied to the employment contract cannot support the understanding that an employer has made an automobile available to an employee. The situation is no different than an outright sale of a car by an employer to employee. At best, a sale or lease at less than market rates would give rise to a taxable benefit under another provision

truction, que les sommes versées à Merlin pour la location représentaient la «juste valeur marchande». Le juge de la Cour de l’impôt, dans ses motifs, a déclaré à la page 67 du dossier d’appel ce qui suit [au paragraphe 6 de QL]: «L’avocate de l’intimé a déclaré que la juste valeur marchande du prix de location n’était pas en litige et que les dispositions susmentionnées s’appliquent à tout véhicule qu’un employeur loue à un employé». En supposant, sans nous prononcer sur la question, qu’une concession a été faite, je ne peux accepter l’argument des contribuables.

[20] En réalité, les contribuables prétendent qu’ils ont payé un juste prix pour la location eu égard aux restrictions imposées à l’usage personnel de la voiture de leur employeur. C’est peut-être le cas, mais pour les fins de l’impôt, les frais justes ou raisonnables pour droit d’usage d’une automobile sont déjà déterminés par la Loi. En fait, les contribuables nous demandent de substituer ce que le marché considère comme une indemnité équitable à l’interprétation donnée dans la Loi des frais raisonnables pour droit d’usage. Nous ne pouvons pas agir de la sorte. Le législateur a décidé de favoriser la certitude et la prévisibilité au détriment de la souplesse. La réalité est que les frais pour droit d’usage calculés conformément au paragraphe 6(2) pourraient en fait dépasser ce qui est par ailleurs considéré comme un prix équitable payé par un employé pour l’usage personnel qu’il fait d’une automobile de son employeur.

[21] Je m’empresse de reconnaître que l’argument des contribuables aurait pu être convaincant, s’ils avaient loué leurs voitures aux mêmes taux et aux mêmes conditions que ceux qui sont offerts aux consommateurs dans des opérations sans lien de dépendance. Il est vraisemblable qu’un vendeur puisse louer une automobile de son employeur, plutôt que d’un concurrent. En pareilles circonstances, les dispositions concernant le droit d’usage ne s’appliqueraient pas. Un bail accordé à un employé dans le cours ordinaire des affaires de l’employeur, et qui n’est pas relié au contrat d’emploi, ne pourrait appuyer la conclusion que l’employeur a mis une automobile à la disposition d’un employé. La situation est identique à une vente pure et simple d’une voiture par l’employeur à son employé. Au mieux, une vente ou une

of the Act. But that is not the case before us. Here the lease of the automobile is tied to Merlin's business and not in the ordinary course of its business.

[22] It was agreed by the parties that these reasons would also apply to the related appeals: A-62-96, A-63-96, A-64-96, A-65-96, A-66-96 and A-67-96. Accordingly, the appeals must be allowed with one set of costs here and in the Tax Court. The judgments of the Tax Court of Canada dated December 14, 1995 should be set aside and the reassessments of the Minister affirmed.

STRAYER J.A.: I agree.

DÉCARY J.A.: I agree.

location à des prix inférieurs à ceux du marché donnerait lieu à un avantage imposable en vertu d'une autre disposition de la Loi. Mais ce n'est pas le cas dont nous sommes saisis. En l'espèce, la location de l'automobile est rattachée à l'entreprise de Merlin et elle ne s'est pas faite dans le cours ordinaire des affaires.

[22] Les parties ont accepté que les présents motifs s'appliquent aux appels connexes: A-62-96, A-63-96, A-64-96, A-65-96, A-66-96 et A-67-96. Par conséquent, les appels doivent être accueillis avec une seule mémoire de dépens pour cette Cour et la Cour de l'impôt. Les jugements de la Cour canadienne de l'impôt en date du 14 décembre 1995 sont infirmés et les nouvelles cotisations établies par le ministre sont rétablies.

LE JUGE STRAYER, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE DÉCARY, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.