

T-327-78

T-327-78

The Queen (Plaintiff)

v.

Herbert J. Harman (Defendant)

Trial Division, Walsh J.—Ottawa, December 7 and 13, 1978.

Income tax — Income calculation — Inclusions — Stand-by charge for automobile included in Minister's reassessment of defendant's 1972 taxation year pursuant to s. 6(1)(e) but reduced by Tax Review Board — Plaintiff appeals that decision and defendant counterclaims contending that the benefit should be calculated pursuant to s. 6(1)(a) — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 6(1)(a),(e),(2)(a).

This is an appeal from a judgment of the Tax Review Board allowing in part defendant's appeal against a reassessment of his 1972 taxation year by the Minister of National Revenue. That decision reduced the amount included in the Minister's reassessment for a stand-by charge for personal use of an automobile provided defendant by his employer. Defendant counterclaims that the calculation should have been made under another section of the Act which would have resulted in an even smaller addition to defendant's income. The legal argument hinges on the interpretation to be given paragraphs 6(1)(e) and 6(2)(a) of the *Income Tax Act* and whether they are properly applied, as the Minister did on the basis that the car was available at all times, or as the Tax Review Board did on the basis that the car was available only on weekends or holidays, or whether, as defendant contends, paragraph 6(1)(e) should not have been applied at all, but that the benefit should have been calculated pursuant to paragraph 6(1)(a).

Held, the action is dismissed and the counterclaim is allowed. The car was not "an automobile available to him in the year for his personal use" in the case of the present taxpayer. The wording of the section is ambiguous and might be properly applied to an executive whose company makes a car available to him primarily for personal use, but this Court's conclusion that the word "otherwise" (following the words personal use) does not mean business use, makes it difficult to avoid the conclusion that this was not an automobile made available to the taxpayer for personal use but rather an automobile made available to him for business use, with personal use being permitted.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

Wilfrid Lefebvre and *Guy Dupont* for plaintiff.

La Reine (Demanderesse)

c.

a

Herbert J. Harman (Défendeur)

Division de première instance, le juge Walsh—Ottawa, les 7 et 13 décembre 1978.

b Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Inclusions — Frais pour droit d'usage d'une automobile inclus dans le revenu du défendeur de l'année d'imposition 1972 selon la nouvelle cotisation établie par le Ministre conformément à l'art. 6(1)(e), mais réduits par la Commission de révision de l'impôt — La demanderesse interjette appel de cette décision c et le défendeur, par demande reconventionnelle, soutient que l'avantage aurait dû être calculé conformément à l'art. 6(1)(a) — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 6(1)(a),(e),(2)(a).

Appel interjeté d'un jugement de la Commission de révision de l'impôt qui a accueilli en partie l'appel du défendeur formé contre une nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national à l'égard de son année d'imposition 1972. La Commission a réduit le montant inclus dans le revenu du défendeur par la nouvelle cotisation du Ministre au chapitre des frais pour droit d'usage d'une automobile fournie par l'employeur. Le défendeur allègue une demande reconventionnelle que le calcul aurait dû être effectué en vertu d'un autre article de la Loi, ce qui aurait eu pour résultat de diminuer encore le montant inclus dans son revenu. La discussion juridique s'articule autour de l'interprétation à donner aux alinéas 6(1)(e) et 6(2)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la question de savoir s'ils sont correctement appliqués par le Ministre, selon lequel la voiture était à la disposition permanente du défendeur, ou par la Commission de révision de l'impôt selon laquelle la voiture était à la disposition du défendeur uniquement pendant les week-ends et les congés, ou par le défendeur selon lequel l'alinéa 6(1)(e) n'aurait pas dû être appliqué, l'avantage devant être calculé conformément à l'alinéa 6(1)(a).

Arrêt: l'action est rejetée et il est fait droit à la demande reconventionnelle. L'automobile n'était pas une automobile mise, dans l'année, (à la disposition du contribuable) pour son usage personnel. L'article est ambigu, il pourrait peut-être s'appliquer, de façon plus appropriée, à l'administrateur d'une compagnie à qui l'on fournit une voiture d'abord pour son usage personnel, mais selon la Cour, le terme «otherwise» (qui suit les mots «personal use» dans la version anglaise) ne désigne pas un usage aux fins d'une entreprise, et il est difficile de ne pas conclure qu'il ne s'agissait pas d'une automobile mise à la disposition du contribuable à des fins personnelles mais plutôt d'une automobile mise à sa disposition aux fins d'une entreprise avec autorisation d'en faire un usage personnel.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

Wilfrid Lefebvre et *Guy Dupont* pour la demanderesse.

B. A. Crane, Q.C. and *Luc Giroux* for defendant.

B. A. Crane, c.r. et *Luc Giroux* pour le défendeur.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for a plaintiff.
Duquet & Bronstetter, Montreal, for defendant.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Duquet & Bronstetter, Montréal, pour le défendeur.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

WALSH J.: This is an appeal from a judgment dated October 7, 1977, of the Tax Review Board allowing in part defendant's appeal against a reassessment made by the Minister of National Revenue which included a stand-by charge of \$486 in the computation of defendant's income for his 1972 taxation year for personal use of an automobile provided by his employer, which charge was reduced to \$162 in the said decision. Defendant counterclaimed against this decision of the Tax Review Board on the basis that the calculation should have been made under another section of the Act which allegedly would have resulted in an even smaller addition to defendant's income. Although the sums involved are small the issue is an important one as the decision will affect a very large number of taxpayers in a similar position to defendant and it was therefore very thoroughly and fully argued both before the Tax Review Board and in this Court. This, I am given to understand is the first time the issue has been raised since the current *Income Tax Act* came into effect, in which sections 6(1)(e) and 6(2)(a) are new, not having been in the former Act, although a section substantially similar to section 6(1)(a) was in the old Act, R.S.C. 1952, c. 148 as amended, numbered as section 5(1)(a).

LE JUGE WALSH: Appel est interjeté d'un jugement du 7 octobre 1977 de la Commission de révision de l'impôt qui a accueilli en partie l'appel du défendeur formé contre une nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national. La Commission a réduit à \$162 la somme de \$486 qui représentait le montant à inclure dans le revenu du défendeur pour l'année d'imposition 1972 au chapitre des frais pour droit d'usage, à des fins personnelles, d'une automobile fournie par l'employeur. Le défendeur a contesté la décision de la Commission de révision de l'impôt en déposant une demande reconventionnelle dans laquelle il allègue que le calcul aurait dû être effectué en vertu d'un autre article de la Loi, ce qui aurait eu pour résultat de diminuer encore davantage ses frais et, par voie de conséquence, son revenu. La question en litige est importante même si les montants en jeu sont peu considérables car la décision rendue intéressera un très grand nombre de contribuables qui sont dans des situations à peu près identiques à celle du défendeur. La question a fait l'objet de débats exhaustifs devant la Commission de révision de l'impôt et devant la présente cour. C'est, si je comprends bien, la première fois que cette question est soulevée depuis l'entrée en vigueur de la présente *Loi de l'impôt sur le revenu* qui prévoit, d'une part, de nouvelles dispositions, savoir les articles 6(1)(e) et 6(2)(a) et qui, d'autre part, reprend dans son article 6(1)(a), l'essentiel de l'article 5(1)(a) de l'ancienne Loi (S.R.C. 1952, c. 148 dans sa forme modifiée).

It will be convenient to quote the sections in question which are to be interpreted in the light of the facts of the present case:

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:

Par souci de commodité, je cite les articles en cause qui seront interprétés à la lumière des faits de l'espèce:

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) where his employer made an automobile available to him in the year for his personal use (whether for his exclusive personal use or otherwise), the amount, if any, by which an amount that would be a reasonable standby charge for the automobile for the aggregate number of days in the year during which it was made so available (whether or not it was used by the taxpayer) exceeds the aggregate of

(i) the amount paid by him in the year to his employer for the use of the automobile, and

(ii) any amount included in computing his income for the year by virtue of paragraph (a) in respect of the use by him of the automobile in the year; . . .

(2) For the purposes of paragraph (1)(e) "an amount that would be a reasonable standby charge for the automobile" for the aggregate number of days in a taxation year during which it was made available by an employer shall be deemed not to be less than,

(a) where the employer owned the automobile at any time in the year, an amount in respect of its capital cost to the employer equal to the percentage thereof obtained when 1% is multiplied by the quotient obtained when such of the aggregate number of days hereinbefore referred to as were days during which the employer owned the automobile is divided by 30 (except that if the quotient so obtained is not a full number it shall be taken to be the nearest full number or, if there is no nearest full number, then to the full number next below it), . . .

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:

(a) the value of board, lodging and other benefits of any kind whatever (except the benefit he derives from his employer's contributions to or under a registered pension fund or plan, group sickness or accident insurance plan, private health services plan, supplementary unemployment benefit plan, deferred profit sharing plan or group term life insurance policy) received or enjoyed by him in the year in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment;

The facts are not in dispute. Defendant, a very frank and clear witness stated that he was employed as a travelling sales representative by Brooke Bond Foods Limited (hereinafter called the employer) since 1957 living in Peterborough, Ontario, and having a sales area extending from there to Bancroft and Lake St. Peter in the North, east to Perth, south to the outskirts of Kingston, and from there to Bowmanville and northeast to Lindsay and Haliburton, an area of 10,000 square miles. In order to cover the territory he would be away from home two or three nights a week. While normally he worked a nine-hour day five days a week, he might be working longer than this on days when he was returning home from a business

e) la fraction, si fraction il y a, lorsque son employeur a mis dans l'année une automobile à sa disposition pour son usage personnel (à titre exclusif ou autre), de la somme qui représenterait 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 (qu'elle ait ou non été utilisée par le contribuable), qui est en sus du total de

(i) la somme qu'il a payée dans l'année à son employeur pour l'usage de l'automobile, et de

(ii) toute somme incluse dans le calcul de son revenu pour l'année en vertu de l'alinéa a) au titre de l'usage qu'il a fait de l'automobile dans l'année; . . .

(2) Aux fins de l'alinéa (1)e), «la somme qui représenterait les frais raisonnables pour droit d'usage de l'automobile» pendant le nombre total de jours dans l'année d'imposition, durant lesquels cette automobile a été mise à la disposition de l'employé par un employeur, est réputée ne pas être inférieure,

a) lorsque l'employeur est propriétaire de l'automobile à une date quelconque de l'année, à une proportion du coût en capital, pour l'employeur, de cette automobile égale au pourcentage obtenu en multipliant 1% par le quotient obtenu en divisant par 30 le nombre total de jours mentionné ci-dessus qui représentait des jours durant lesquels l'employeur a été propriétaire de la voiture (si le quotient ainsi obtenu n'est pas un nombre entier, il sera arrondi au nombre entier le plus rapproché, supérieur si la fraction dépasse un demi et inférieur dans les autres cas), . . .

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:

a) la valeur de la pension, du logement et autres avantages de quelque nature que ce soit (sauf les avantages résultant des contributions de son employeur à une caisse ou régime enregistré de pension, un régime d'assurance collective contre la maladie ou les accidents, un régime de service de santé privé, un régime de prestations supplémentaires de chômage, un régime de participation différée aux bénéfices ou une police collective d'assurance temporaire sur la vie) qu'il a reçus ou dont il a joui dans l'année au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi;

Les faits ne sont pas contestés. Le défendeur, au cours de son témoignage, a fait preuve d'une grande franchise et d'une grande clarté. Il a déclaré être au service de la Brooke Bond Foods Limited (ci-après appelée l'employeur) depuis 1957 à titre de représentant de commerce. Il vit à Peterborough (Ontario) et est chargé d'un secteur s'étendant de Peterborough jusqu'à Bancroft et le lac St. Peter vers le nord, à l'est jusqu'à Perth, au sud jusqu'à la périphérie de Kingston et de là, jusqu'à Bowmanville et au nord-est jusqu'à Lindsay et Haliburton. Ce secteur couvre en tout quelque 10,000 milles carrés. Il doit s'absenter de la maison deux ou trois soirs par semaine afin de parcourir ce territoire. Il travaille normalement 45

trip to an area perhaps two hours from Peterborough. He would also on occasion when one of his customers, for example a restaurant, ran out of coffee on a Saturday or Sunday make a special delivery to that customer on one of those days. The employer, a subsidiary of an English company, was in the grocery business, selling such items as Black Diamond cheese, Red Rose tea and an extensive line of spices. His customers would be independent grocers, variety stores, restaurants and hotels. Initially a small warehouse was maintained in Peterborough with supplies which would be renewed from Toronto about once a week. He would be furnished with a delivery truck which he would keep stocked from the warehouse and make his sales directly from it. In recent years he primarily took orders from his customers which would then be shipped directly to them from his employer. Eventually the employer instead of providing its salesmen with delivery trucks provided station wagons for this purpose. However the station wagon would normally be loaded with a large assortment of display items, including posters and bins. Cardboard display bins for Black Diamond cheese, for example, would be flat and opened up for assembly but metal racks for the cheese and for Red Rose iced tea mix were not collapsible. In addition large spice racks were provided for retail stores which when assembled consisted of a series of shelves and were about four feet wide by six feet high. They came in six sections that had to be assembled in the store. Samples of new lines would also be in the car to show to customers and he always carried a supply of coffee as restaurants frequently ran short of it. Accordingly the rear seat of the station wagon was always closed down to the floor and the rear of it was normally filled with merchandise of this sort. On the passenger side of the front seat he usually kept his briefcases, order forms and other documents and did his paper work in the car except for his weekly report on Friday which he would do in his home.

heures par semaine, soit 9 heures par jour, 5 jours par semaine, mais il lui arrive de faire des journées plus longues: il devra, par exemple, en plus de ses heures normales, faire deux heures de route pour revenir à son domicile au terme d'un voyage d'affaires. De même, si un de ses clients, par exemple, un restaurateur, vient à manquer de café le samedi ou le dimanche, il ira lui en livrer. L'employeur, une filiale d'une compagnie anglaise, vend des produits alimentaires, tels que le fromage Black Diamond, le thé Red Rose et une grande variété d'épices. Sa clientèle est formée d'épiciers indépendants, de magasins de variétés, de restaurants et d'hôtels. On avait installé à Peterborough, au tout début, un petit entrepôt; les provisions qui s'y trouvaient étaient renouvelées environ une fois par semaine à partir de Toronto. Le défendeur disposait d'une camionnette de livraison qu'il approvisionnait à même l'entrepôt; il vendait ensuite ces produits directement à partir du camion. Au cours des dernières années, il faisait plutôt passer les commandes à l'employeur qui les remplissait et les expédiait directement aux clients concernés. L'employeur a finalement remplacé les camionnettes de livraison par des commerciales. Celle du défendeur était habituellement chargée d'articles de toutes sortes, dont des affiches et des boîtes, destinés à l'étalage des produits. Les boîtes de carton servant à étaler le fromage Black Diamond, par exemple, étaient mises à plat dans la voiture et montées une fois à destination, mais les étagères de métal destinées au fromage et aux préparations de thé glacé Red Rose n'étaient pas pliantes. De plus, on mettait à la disposition des commerces de détail de grandes étagères à épices qui, une fois assemblées, formaient une série de tablettes de quatre pieds de long et six pieds de haut. Elles étaient composées de six éléments qu'il fallait assembler dans le magasin. Le défendeur conservait dans sa commerciale des échantillons de nouveaux produits et transportait toujours des réserves de café, car il arrivait très fréquemment aux restaurants d'en manquer. Par conséquent, la banquette de la commerciale était toujours rabattue et l'arrière du véhicule était normalement chargé de marchandises de ce genre. Le défendeur déposait habituellement sur le siège avant ses porte-documents, ses bons de commandes et autres documents. Il faisait ses écritures dans la voiture sauf le rapport hebdomadaire du vendredi qu'il préparait à la maison.

In practice the vehicle was of little use to him as a personal car as it would take at least a half hour to unload it, assisted by some of his children if he wished to use it for family use when at home. Actually in 1972, the year with which the assessment is concerned, out of a total mileage of 27,780 miles driven only 1,230 miles were for personal use. He would simply leave the car fully loaded in the driveway overnight. He did not actually require it for personal use in any event as his wife also had a station wagon.

He was required to keep careful records, however, showing the mileage covered each week and the expenditure for gas, oil and washing of the car and any other incidental expenses, and distinguishing personal mileage from business mileage. The employer allowed its salesmen who had had an accident free record the preceding year, such as defendant, 1,000 free miles of personal use in the following year; with this exception a charge of 5¢ a mile was made for personal use. Actually in 1972 defendant paid the company \$15 for 300 miles of personal use which indicates that he paid slightly more than was necessary, but this is a trivial matter and not an issue. The company authorized its salesmen to purchase the cars from local dealers so that they could readily be serviced locally, but set out detailed specifications as to what make of car should be purchased, what options should be on the car, and so forth. After finding out which local dealer would give the best price, this was then invoiced by the dealer to the company and paid by it. The company also paid for all insurance and other expenses of the car.

There were no restrictions prohibiting the personal use of the car, and provided the company was advised permission could be obtained for a salesman's wife or adult members of his family to drive it. It could also be taken across the border if desired provided the company was notified in advance. There was very little limitation or control therefore by the employer on the personal use of the car by the employee, but in practice it would so

En pratique, la commerciale ne lui était pas très utile comme voiture personnelle. En effet, s'il désirait s'en servir pour des activités familiales, il lui fallait au moins une demi-heure pour la décharger, aidé en cela de quelques-uns de ses enfants. De fait, en 1972, soit l'année de la nouvelle cotisation, des 27,780 milles parcourus, seulement 1,230 milles l'ont été à des fins personnelles. Il laissait tout simplement la voiture avec tout son chargement dans l'entrée au cours de la nuit. Quoi qu'il en soit, il n'en avait pas réellement besoin à des fins personnelles puisque son épouse en possédait une.

Le défendeur devait toutefois consigner de façon très précise le nombre de milles parcourus à chaque semaine et les dépenses engagées au titre de l'essence, de l'huile et du lavage de l'auto et tous autres frais accessoires, et faire la distinction entre les milles parcourus à des fins personnelles et à des fins d'entreprise. Les vendeurs qui, au cours d'une année, n'ont pas eu d'accident, n'ont aucun frais à déboursier l'année suivante pour les premiers 1,000 milles parcourus à des fins personnelles; sauf cette exception, les frais à déboursier étaient de \$0.05 par mille. De fait, en 1972, le défendeur a versé à la compagnie \$15 pour 300 milles parcourus à des fins personnelles, soit une somme légèrement supérieure à la somme normalement exigée; mais c'est une question très peu importante et qui, de toute façon, n'est pas contestée. La compagnie autorise ses vendeurs à acheter leurs voitures des concessionnaires locaux afin d'éviter tout délai si celles-ci doivent être réparées; mais elle prévoit, en même temps, des dispositions très précises quant à la marque de la voiture, aux options, etc. Après avoir trouvé le concessionnaire local qui offre le meilleur prix, la facture est expédiée à la compagnie pour être acquittée. La compagnie paie également tous les frais relatifs à l'assurance, et les autres frais.

Rien ne restreignait l'utilisation de la voiture à des fins personnelles. Sous réserve d'un avis à la compagnie, l'épouse ou les membres adultes de la famille du vendeur pouvaient obtenir la permission de conduire la voiture. On pouvait également traverser la frontière sous réserve d'un préavis à la compagnie. On voit que l'utilisation de la voiture à des fins personnelles par l'employé faisait l'objet de très peu de restrictions de la part de l'em-

constantly be used for business purposes and most of the time filled with merchandise that it would be inconvenient to use it for personal purposes even if it were available for such use outside of the hours in which it was being used for business purposes. In the case of defendant there were only eight weeks during the year 1972 in which any personal use was made of the car and the chart shows that during the weeks which he believes were his holiday weeks no use was made of it whatsoever, so apparently if the family went on a trip during this period it was the wife's car which was used.

Defendant's evidence was corroborated in all material respect by William McDiarmid the Finance Director of the employer. He testified that the company has 145 salesmen about 35 of whom would have rural territories and that in all cases whether the salesman had a city or rural territory a car is provided by the company on the same basis as for defendant. This has been company policy since the 1940's. The free 1,000 miles of personal use is to encourage safe driving by employees and as a reward for an accident free record the previous year. Since only 5¢ a mile is charged for personal use in any event this is equivalent only to a bonus of \$50. He stated that the policy is somewhat different when senior executives of the company such as himself are provided with vehicles for personal use, since this is then considered to be part of their compensation and shown on their T4 slips in the amount approved by the Income Tax Department. He would pay for his own gas when his car was used for personal purposes. He stated that at one time in accordance with the policy of the parent company in England the logo of the company appeared on the side of the vans provided for salesmen, but that some years ago this policy was abandoned as they felt that the advertising value was not great in any event and that the salesmen would appear to be a more professional group if they were driving ordinary station wagons which served the purpose just as well without any identification to indicate that the wagons belonged to the company.

ployeur; mais en pratique, il se révélait malcommode de l'utiliser à de telles fins, surtout en dehors des heures consacrées au travail, car elle servait presque toujours aux fins d'une entreprise et était la plupart du temps chargée de marchandises. En ce qui concerne le défendeur, il a utilisé la voiture à des fins personnelles pendant huit semaines seulement en 1972 et le diagramme montre qu'au cours des semaines où il estime avoir pris ses vacances, il n'en a fait aucun usage personnel, de sorte que si la famille a voyagé au cours de cette période, elle a sans doute utilisé la voiture de l'épouse du défendeur.

La preuve du défendeur a été corroborée, en ce qui concerne tous les aspects importants de la question, par William McDiarmid, le directeur des finances de l'employeur. Ce dernier a témoigné que la compagnie a, à son service, 145 vendeurs dont 35 sont chargés de secteurs ruraux et que, dans tous les cas, qu'il s'agisse d'un secteur urbain ou rural, la compagnie met à la disposition du vendeur une voiture, sous réserve des mêmes modalités que celles auxquelles a été assujéti le défendeur. Il s'agit d'un programme en vigueur à la compagnie depuis 1940. La mesure prévoyant que les premiers 1,000 milles parcourus à des fins personnelles le soient à titre gratuit vise à encourager une conduite sécuritaire et à récompenser les employés qui n'ont pas eu d'accident au cours d'une année. Puisque, de toute façon, la compagnie ne réclame que \$0.05 par mille pour l'usage personnel de la voiture, cette mesure ne représente, pour l'employé, qu'une prime de \$50. M. McDiarmid a déclaré que cette mesure s'appliquait quelque peu différemment dans le cas d'automobiles mises à la disposition personnelle des cadres supérieurs de la compagnie, comme lui-même, cet avantage étant réputé faire partie de leur rémunération; un montant autorisé par le fisc figure à ce titre sur leurs feuillets T4. Par contre, le cadre paye son essence lorsqu'il utilise la voiture à des fins personnelles. Le témoin a également déclaré que, conformément à une directive émanant de la compagnie-mère (installée en Angleterre), le symbole de la compagnie figurait sur les côtés de toutes les camionnettes mises à la disposition des vendeurs, mais que la compagnie a, il y a quelques années, laissé tomber cette directive estimant, d'une part, que sa valeur publicitaire n'était pas, en tout état de cause, considérable et que, d'autre

The legal argument hinges on the interpretation to be given to paragraphs 6(1)(e) and 6(2)(a) and whether they are properly applied as the Minister did in this case, whether they should be applied as the decision of the Tax Review Board did on the basis that the car was only available to defendant on weekends, annual holidays and on statutory holidays, or whether as defendant contends paragraph 6(1)(e) should not have been applied at all but that the benefit (since he concedes that there was some benefit) should have been calculated pursuant to paragraph 6(1)(a), as would have been done under the old Act.

While the reassessment by the Minister in the present case was made on March 11, 1974, it appears to be in accordance with the policy later set out in Interpretation Bulletin IT-63R dated September 30, 1974, which reads in part as follows:

1. The bulletin deals with the amount to be included in an employee's income for the availability or use of his employer's automobile. Where the employee actually uses the automobile, paragraph 6(1)(a) requires the inclusion in his income of the value of the benefit. Where an employer makes an automobile available for an employee's use, whether or not he uses it, paragraph 6(1)(e) requires the employee to include in his income a charge for having the automobile on standby. Since paragraph 6(1)(a) is still the main charging section, the standby charge is only included in an employee's income to the extent that it exceeds the aggregate of any amounts already included in his income by virtue of paragraph 6(1)(a) and any amounts he paid to his employer for the use of the automobile.

3. An employer is considered to make an automobile available for an employee's personal use when he gives the employee the custody and control of the automobile and he does not impose strictly enforced rules prohibiting its use by the employee for his own personal purposes. . . .

5. Normally the value of a benefit under paragraph 6(1)(a) arising from an employee's personal use of the employer's automobile is that proportion of the total operating cost of the automobile that his personal use bears to its total use for the year. For this purpose "operating cost" includes such things as licences, insurance, repairs, gasoline, oil, servicing charges . . .

part, les vendeurs seraient considérés beaucoup plus comme des professionnels s'ils conduisaient des commerciales ordinaires, et que les objectifs de la compagnie seraient aussi bien réalisés sans que les voitures soient identifiées comme appartenant à cette dernière.

La discussion juridique s'articule autour de l'interprétation à donner aux alinéas 6(1)e) et 6(2)a): il s'agit de savoir si ces alinéas ont été correctement appliqués par le Ministre, ou s'ils doivent être appliqués comme le prévoit la décision de la Commission de révision de l'impôt, basée sur le fait que la voiture était à la disposition du défendeur uniquement durant les week-ends, les congés annuels et les congés statutaires ou si, comme le fait valoir le défendeur, l'alinéa 6(1)e) n'aurait pas dû être appliqué mais que l'avantage (puisqu'il admet qu'il y a eu avantage) aurait dû être calculé conformément à l'alinéa 6(1)a), comme sous l'ancienne Loi.

La nouvelle cotisation établie en l'espèce par le Ministre, le 11 mars 1974, semble conforme à la politique exposée ultérieurement dans le Bulletin d'interprétation IT-63R du 30 septembre 1974, qui se lit en partie comme suit:

1. Le présent bulletin traite du montant qu'il faut inclure dans le revenu d'un employé, lorsqu'il dispose ou fait usage d'une automobile de son employeur. Si l'employé se sert effectivement de l'automobile, l'alinéa 6(1)a) stipule que la valeur de l'avantage doit être inclus dans son revenu. Si un employeur met une automobile à la disposition d'un employé (peu importe que ce dernier l'utilise ou non), l'alinéa 6(1)e) stipule que l'employé doit inclure dans son revenu les frais pour droit d'usage de l'automobile. Comme l'alinéa 6(1)a) demeure l'article principal en ce qui concerne l'imputation des frais, les frais pour droit d'usage ne sont inclus dans le revenu de l'employé que dans la mesure où ils dépassent la somme des montants qu'il a déjà inclus dans son revenu aux termes de l'alinéa 6(1)a) et des montants qu'il a versés à son employeur pour pouvoir utiliser l'automobile.

3. Un employeur est considéré mettre une automobile à la disposition d'un employé pour son usage personnel lorsqu'il donne à l'employé la garde et le contrôle de l'automobile et il ne donne pas d'instructions strictes interdisant à l'employé d'en faire un usage personnel. . . .

5. La valeur de l'avantage aux termes de l'alinéa 6(1)a), qui découle du fait qu'un employé peut utiliser à des fins personnelles l'automobile de l'employeur, est normalement la fraction de tous les frais d'utilisation de l'automobile que représente son usage à des fins personnelles par l'employé par rapport à son usage global pendant l'année. A cette fin, 'les frais d'utilisation'

and capital cost allowance for an automobile owned by the employer

6. A payment by an employee to his employer for his personal use of the automobile reduces the benefit added to income under paragraph 6(1)(a).

7. For the purposes of paragraph 6(1)(e), subsection 6(2) sets out the rules for determining the reasonable standby charge for an automobile for the aggregate number of days the employer makes it available for the personal use of an employee during the period in the year that the employer owned or leased it

8. Paragraph 6(1)(c) brings into the employee's income the amount by which the standby charge exceeds the total of the amounts brought into income for his use of the automobile under paragraph 6(1)(a) and the amounts he has paid the employer for its use

Actually no calculation was made under paragraph 6(1)(a), but as the amounts added to income under that paragraph would be deducted as a credit on the amounts paid under paragraph 6(1)(e), the result is the same, for, as defendant points out although no actual calculation for the application of paragraph 6(1)(a) was submitted in evidence it would appear that it would be less than the amount arrived at by the application of paragraph 6(1)(e) and even with the further deduction of the \$15 paid by defendant to his employer for the use of the car in 1972 by virtue of subparagraph 6(1)(e)(i) the total deductions would still be less than the amounts added to tax by the application by the Minister of paragraph 6(1)(e).

It goes without saying that the Interpretation Bulletin is in no way binding on the Court. The question to be decided is whether paragraphs 6(1)(e) and 6(2)(a) were properly used by the Minister in this case or can properly be used in similar cases.

The Minister relies on the use of the word "available" in paragraph 6(1)(e), noting that the word is unqualified by any limitation such as "conveniently available", "available at all times", or any similar words. The contention is that since there were no restrictions imposed by the employer on the car's personal use by defendant it was so available to him at all times during the year, since even on the days when it was in business use or when defendant was away from home with it, it was still available for his personal use outside of business hours, and since a day consists of 24

comprennent des éléments tels que les permis, les assurances, les réparations, l'essence, l'huile, les frais d'entretien, . . . ainsi que la déduction pour amortissement de l'automobile possédée par l'employeur

6. Si un employé verse à son employeur un montant pour pouvoir utiliser l'automobile à des fins personnelles, ce montant réduit l'avantage qui doit être ajouté au revenu aux termes de l'alinéa 6(1)a).

7. Aux fins de l'alinéa 6(1)e), le paragraphe 6(2) fixe les règles à suivre pour calculer les frais raisonnables pour droit d'usage d'une automobile pendant le nombre total de jours où l'employeur l'a mise à la disposition personnelle d'un employé durant la période de l'année où il a possédé ou loué cette automobile

8. L'alinéa 6(1)e) inclut dans le revenu de l'employé l'excédent des frais pour droit d'usage sur la somme globale des montants inclus dans le revenu, au titre de l'usage de l'automobile, aux termes de l'alinéa 6(1)a), et des montants qu'il a versés à l'employeur pour pouvoir l'utiliser

De fait, aucun calcul n'a été fait en vertu de l'alinéa 6(1)a) mais comme le montant ajouté au revenu en vertu de cet alinéa est déduit du montant calculé en vertu de l'alinéa 6(1)e), le résultat est le même puisque, comme le défendeur le souligne, le montant calculé en vertu de l'alinéa 6(1)a) aurait quand même, semble-t-il, été inférieur à celui auquel on serait parvenu en appliquant l'alinéa 6(1)e) et que, même avec la déduction additionnelle de \$15 payés par le défendeur à son employeur, en vertu du sous-alinéa 6(1)e)(i), pour l'utilisation de la voiture en 1972, les déductions totales seraient encore inférieures au montant ajouté par le Ministre à l'impôt du contribuable en vertu de l'alinéa 6(1)e).

Il va sans dire que la Cour n'est aucunement liée par le Bulletin d'interprétation. La question à trancher est de savoir si le Ministre a correctement appliqué, en l'espèce, les alinéas 6(1)e) et 6(2)a) et, dans l'affirmative, si ces alinéas peuvent, à bon droit, s'appliquer à d'autres cas de même nature.

Le Ministre s'appuie sur l'utilisation de l'expression «mis . . . à sa disposition» à l'alinéa 6(1)e), notant que l'expression n'est modifiée par aucune formule limitative telle que «mis . . . à sa disposition sans inconvénient», «mis . . . à sa disposition à tout moment», ou toute autre formule semblable. Il allègue que puisque l'employeur n'a pas émis d'instructions restreignant l'utilisation de la voiture à des fins personnelles par le défendeur, cette dernière était donc à sa disposition à tout moment au cours de l'année car, après ses heures de travail et même s'il était à l'extérieur de la ville, la voiture

hours it must be considered as having been available at least part of every day in the year for personal use. Applying the fraction in paragraph 6(2)(a) he reaches a figure of 12% and since the figure of \$4,054.96 as the capital cost of the car is not disputed by defendant 12% of this works out to \$486 the amount of the assessment. The decision of the Tax Review Board takes the position that since a day consists of 24 hours the car is not available for personal use on any day which it is not so available for 24 hours and hence working days should be excluded even if the car might be available for personal use in the evening. On this basis the Board concluded that it was available for personal use on 104 days on Saturdays and Sundays to which it adds another 16 days for statutory holidays and annual leave fixing the availability at 120 days which when divided by 30 gives a figure of 4%. Applying this to the figure of \$4,054.96 results in the amount of \$162.20.

Defendant's counsel in arguing that the provisions of paragraph 6(1)(e) and the interpreting paragraph 6(2)(a) should not be applied at all in the case of someone in the position of defendant, contends that the emphasis should not be on the word "available" but on the whole clause "available . . . for his personal use". The car in question was certainly made available to defendant primarily for business use, any personal use permitted being strictly incidental thereto. It is his contention that this paragraph should only be applied to the business executive who is provided with a company car for his personal use, although he is also expected to use it in connection with his business, but that for someone in the position of defendant it is paragraph 6(1)(a) which should be applied and he should be deemed to be receiving a benefit as a result of being allowed to use the car for personal use when it is not being used for business purposes. In this event, while other expenses in addition to the capital cost of the car

était toujours à sa disposition pour son usage personnel. Selon le Ministre, puisqu'une journée compte 24 heures, on doit considérer que la voiture était à la disposition du défendeur pour son usage personnel pendant au moins une partie de chaque journée de l'année. Appliquant la formule mathématique prévue à l'alinéa 6(2)a), le Ministre a obtenu un chiffre de 12 p. 100 qui, multiplié par \$4,054.96, soit le coût en capital non contesté par le défendeur, donne un produit de \$486, soit le montant de la cotisation. La Commission de révision de l'impôt a adopté le point de vue selon lequel l'employé, n'a pu, en aucun moment, faire un usage personnel de la voiture car pour ce faire, il aurait fallu que l'employé ait la voiture à sa disposition personnelle durant 24 heures, soit toute la journée, ce qui exclut, par conséquent, les journées de travail et ce, nonobstant le fait que la voiture demeure à sa disposition pour son usage personnel au terme de sa journée de travail. A partir de ce raisonnement, la Commission a conclu que la voiture a été mise à la disposition du défendeur pour son usage personnel pendant 104 jours, soit les samedis et dimanches, auxquels elle ajoute 16 jours au chapitre des congés statutaires et annuels, soit 120 jours au total qui, divisé par 30, donne un quotient de 4 p. 100. En appliquant ce pourcentage au montant de \$4,054.96, on obtient un montant de \$162.20.

L'avocat du défendeur, qui prétend que l'alinéa 6(1)(e) et l'alinéa d'interprétation 6(2)(a) ne doivent pas s'appliquer au cas d'une personne qui se trouve dans la situation du défendeur, allègue que l'accent ne doit pas être mis sur l'expression «mis . . . à sa disposition», mais sur tout le membre de phrase «mis . . . à sa disposition pour son usage personnel». Il est évident que la voiture en cause a été mise à la disposition du défendeur principalement aux fins d'une entreprise, l'usage personnel autorisé étant strictement accessoire à ce premier usage. Il allègue que ces alinéas s'appliquent uniquement aux cadres à qui la compagnie fournit une voiture pour leur usage personnel même s'il est prévu qu'ils doivent l'utiliser en rapport avec leurs affaires, mais qu'en ce qui concerne le défendeur, c'est l'alinéa 6(1)(a) qu'il faut appliquer. En effet, le défendeur serait alors réputé recevoir un avantage qui découle du fait qu'il est autorisé à se servir de la voiture pour son usage personnel lorsque celle-ci n'est pas utilisée aux fins de l'entre-

are taken into consideration, including insurance, maintenance, gas and oil and so forth, the portion of these total expenses deemed to be a benefit for an employee according to defendant would be determined on the basis of the mileage in which the vehicle was used for personal use as against the total mileage of the car in the year in question. In the present case this would work out to a very low percentage of something under 5%.

In support of this argument defendant points out that paragraph 6(1)(e) really starts out by dealing with an automobile available for personal use, and only brings in possible business use by the phrase in parenthesis "whether for his exclusive personal use or otherwise". Defendant contests the suggestion that the word "otherwise" means business use, contending that it really qualifies the word "exclusive" and really applies to a case where other people are using it than the taxpayer himself, such as members of his family or perhaps other employees of the company. Certainly the word "otherwise" is a vague and unsatisfactory term to use in a taxing statute. In the case of *Edmonton National System of Baking Limited v. M.N.R.*¹ Angers J. commented unfavourably on the use of the words "or otherwise" in a statute stating at page 188:

Does it come within the scope of the very general and indefinite words "or otherwise", too often used in statutes by legislators who have not a clear and precise notion of the subject treated?

I fully agree with this statement. The French version of the statute supports this argument, the words "whether for his exclusive personal use or otherwise" being translated as "*pour son usage personnel (à titre exclusif ou autre)*".

Defendant goes further with this reasoning and states that in subsection 15(5) of the Act dealing with the situation where an automobile is made available to a shareholder the English version is identical in wording to the English version of paragraph 6(1)(e) but the French translation now reads "*pour son usage personnel (qu'il s'agisse ou*

prise. Dans ce cas, et même si l'on tient compte d'autres dépenses en plus du coût en capital de la voiture, notamment l'assurance, les frais d'entretien, l'essence, l'huile, etc., il reste que la partie de la totalité de ces dépenses réputée être un avantage pour l'employé serait, selon le défendeur, calculée à partir du nombre de milles parcourus à des fins personnelles par rapport au nombre total de milles parcourus au cours de l'année en cause. En l'espèce, on obtiendrait un pourcentage très faible, légèrement inférieur à 5 p. 100.

A l'appui de cette thèse, le défendeur souligne que l'alinéa 6(1)e vise, en premier lieu, l'utilisation d'une automobile à des fins personnelles et que la possibilité d'utiliser la voiture aux fins d'une entreprise n'intervient qu'avec l'expression, dans la version anglaise, "*whether for his exclusive personal use or otherwise*". Le défendeur conteste la proposition voulant que le terme "*otherwise*" signifie aux fins d'une entreprise il prétend que ce terme modifie en réalité l'adjectif "*exclusive*" et s'applique, de fait, aux personnes autres que le contribuable lui-même qui utilisent la voiture, tels les membres de sa famille ou d'autres employés de la compagnie. Il est évident que le terme "*otherwise*" est un terme vague dont l'emploi, dans une loi fiscale, laisse à désirer. Dans *Edmonton National System of Baking Limited c. M.R.N.*¹, le juge Angers a commenté de façon défavorable l'emploi des termes "*or otherwise*" dans un texte législatif. Il déclare à la page 188:

[TRADUCTION] Est-ce que cela entre dans le cadre de l'expression "*or otherwise*", très générale, très vague et trop fréquemment employée dans des textes législatifs par des législateurs qui n'ont aucune connaissance claire et précise du sujet dont ils traitent?

Je souscris entièrement à cet énoncé. D'ailleurs, la version française de la loi vient appuyer cette thèse, l'expression "*whether for his exclusive personal use or otherwise*" ayant été rendue par "*pour son usage personnel (à titre exclusif ou autre)*".

Le défendeur pousse plus loin son raisonnement: il déclare que le libellé de la version anglaise du paragraphe 15(5) de la Loi, qui traite d'une automobile mise à la disposition d'un actionnaire, est identique à celui de la version anglaise de l'alinéa 6(1)e, mais que la version française de ce paragraphe se lit maintenant "*pour son usage personnel*

¹ [1947] C.T.C. 169.

¹ [1947] C.T.C. 169.

non d'un usage personnel exclusif)". Since a shareholder can never have any business use for the car in his capacity as a shareholder, any such use for company business being as a director or officer, it is clear that this subsection which deals only with shareholders as such cannot foresee a business use of the car and supports defendant's contention that the word "otherwise" cannot mean business use. During the course of argument plaintiff's counsel was prepared to concede to the validity of this reasoning, but still contended that since the car was available for personal use by defendant 365 days a year paragraphs 6(1)(e) and 6(2)(a) should apply. If this is so and it is conceded that paragraph 6(1)(e) which nowhere uses the word "business" does not foresee business use of the car but merely deals with personal use then it must be said that it is a particularly poorly drawn paragraph and would seem to have no application to situations dealing with business use of the car. It must be repeated that the word "personal" is what is emphasized in the paragraph, which would seem to have no application except to a situation where the car was provided for the employee for such use only during the course of the year, and not for the entire year, in which event it would have some meaning to charge the employee only with the portion of the year during which it was available to him for such personal use.

Plaintiff's counsel stated that the purpose of paragraph 6(1)(e) was to enable a simple calculation to be made in all cases where an employer made an automobile available to an employee whether exclusively or not for personal use and avoid the more difficult calculation under paragraph 6(1)(a) which was the sort of calculation that had to be made under the corresponding paragraph 5(1)(a) of the former Act. Instead of basing the charge on the actual use of the car, and the proportion of all the expenses in connection therewith, which required also a determination of the percentage of personal use as compared with business use, paragraphs 6(1)(e) and 6(2)(a) base the charge solely on availability of the car whether it is used or not and apply the percentage formula so calculated solely to capital cost of the car. It is

(qu'il s'agisse ou non d'un usage personnel exclusif)». Puisqu'un actionnaire, en cette qualité, n'a jamais à faire usage d'une voiture aux fins d'une entreprise, cet usage étant réservé aux administrateurs ou aux cadres de l'entreprise, il est clair que ce paragraphe, qui ne s'adresse qu'à des actionnaires, ne vise pas l'utilisation d'une voiture aux fins d'une entreprise; aussi vient-il appuyer la prétention du défendeur que le terme «*otherwise*» ne peut signifier aux fins d'une entreprise. L'avocat de la demanderesse était prêt à reconnaître, au cours de l'audition, la validité de ce raisonnement mais il s'en est tenu à sa thèse selon laquelle il fallait appliquer les alinéas 6(1)e) et 6(2)a) puisque la voiture était à la disposition du défendeur pour son usage personnel durant les 365 jours de l'année. Si cette prétention se révèle bien fondée et qu'il est reconnu que l'alinéa 6(1)e) (qui, en aucun moment, ne mentionne le terme «*entreprise*») vise uniquement l'utilisation d'une voiture à des fins personnelles, alors il faut conclure qu'il s'agit d'un alinéa particulièrement mal rédigé et qui ne peut s'appliquer aux cas d'utilisation d'une voiture aux fins d'une entreprise. Je répète que l'on doit insister sur le mot «*personnel*» utilisé à cet alinéa qui, d'ailleurs, semble ne s'appliquer que dans le cas où une voiture est mise à la disposition d'un employé pour son usage personnel pendant une partie seulement de l'année et non pour l'année entière, en quel cas le fait de faire payer l'employé pour la partie seulement de l'année durant laquelle la voiture est mise à sa disposition pour son usage personnel avait un certain sens.

L'avocat de la demanderesse a déclaré que l'alinéa 6(1)e) visait à simplifier le calcul dans tous les cas où un employeur met une voiture à la disposition d'un employé, à titre exclusif ou non, pour son usage personnel, et d'éviter ainsi le calcul plus compliqué prévu à l'alinéa 6(1)a), méthode que prévoyait d'ailleurs l'alinéa 5(1)a) de l'ancienne Loi. Au lieu d'asseoir les frais sur l'usage réel de l'automobile et sur la fraction de toutes les dépenses y afférentes, exercice qui exigeait le calcul du pourcentage de l'usage à des fins personnelles par rapport à l'usage aux fins d'une entreprise, les alinéas 6(1)e) et 6(2)a) asseoient les frais uniquement sur la disponibilité de l'automobile, qu'elle soit ou non utilisée, et applique la formule du pourcentage ainsi calculée uniquement au coût en capital de la voiture. Il est vrai que l'on déduit du

true of course that credit is given against the resulting figure for any amount actually paid by the employee for such use and for any amount included under paragraph 6(1)(a) in computing the taxpayer's income (which figure the assessor did not even calculate in the present case). The purpose presumably is to establish as a minimum figure what is deemed to be "a reasonable standby charge" in the event that the arrangement made with the employer as to the amount to be paid by the taxpayer for the actual use of the car for personal purposes is so low, or the employee's personal use of the car is so slight, that the two when added together are still less than what is deemed to be "a reasonable standby charge". If a calculation has to be made under subparagraph 6(1)(e)(ii) however of the amount which would have been included in the employee's income under paragraph 6(1)(a), then the whole argument that paragraph 6(1)(e) is intended to simplify the assessment fails unless no personal use of the car whatsoever was made during the year, in which case no calculation would have to be made under subparagraph 6(1)(e)(ii). In all other cases a computation under paragraph 6(1)(a) would have to be made and it would be simpler and far more equitable if a calculation has to be made in any event to base the assessment on the results of this calculation. Actually, as pointed out, the Interpretation Bulletin issued subsequently foresees the necessity of this computation.

If paragraph 6(1)(e) is only to be applied in cases where although the car is available for personal use no such personal use is made, then it must have a very limited use. Moreover the interpretation sought by plaintiff inevitably leads to extraordinary inequities. Basing the calculation on availability alone whether the car is used or not for personal purposes would mean that an executive who is provided with a company car to use as he chooses (and this is by no means uncommon since, especially in the case of small one-man companies, the personal car of the owner is very frequently registered in the company's name and the expenses charged to the company) would only pay 12% of the capital cost of the car unless he is assessed on the actual use under paragraph 6(1)(a), whereas an employee, such as defendant in the present

montant qui découle de ces calculs tout montant réellement payé par l'employé pour l'utilisation de la voiture à des fins personnelles et tout montant inclus en vertu de l'alinéa 6(1)a) dans le revenu du contribuable (chiffre que le répartiteur, en l'espèce, n'a même pas calculé). Le but, je présume, est de prévoir une somme minimale pour ce qui est des «frais raisonnables pour droit d'usage de l'automobile» au cas où l'arrangement conclu avec l'employeur quant au montant à verser par le contribuable pour l'usage réel de la voiture à des fins personnelles risquerait d'être si minime, ou que l'usage personnel de la voiture par l'employé risquerait d'être si faible que les frais découlant de l'addition de ces deux montants seraient encore inférieurs aux «frais raisonnables pour droit d'usage de l'automobile». Si l'on doit toutefois calculer conformément au sous-alinéa 6(1)e)(ii), le montant qui aurait été inclus dans le revenu de l'employé en vertu de l'alinéa 6(1)a), alors tout l'argument portant que l'alinéa 6(1)e) vise à simplifier le calcul de la cotisation échoue, à moins de n'avoir pas utilisé la voiture à des fins personnelles au cours de l'année, hypothèse qui rendrait alors inutile le calcul en vertu du sous-alinéa 6(1)e)(ii). Dans tous les autres cas, il faut procéder à un calcul en vertu de l'alinéa 6(1)a) et il serait plus simple et beaucoup plus équitable si on est, de toute façon, tenu de faire un calcul, d'établir la cotisation sur les résultats de ce calcul. De fait, comme on l'a souligné, on a prévu la nécessité d'un tel calcul dans un Bulletin d'interprétation ultérieur.

Si l'alinéa 6(1)e) ne s'applique que lorsque la voiture n'est pas utilisée à des fins personnelles bien qu'elle soit disponible à cette fin, alors cet alinéa a une application très restreinte. De plus, l'interprétation recherchée par la demanderesse conduit inévitablement à des injustices extraordinaires. Fonder le calcul sur la seule disponibilité de la voiture, qu'elle soit ou non utilisée à des fins personnelles, signifierait que l'administrateur d'une compagnie à qui l'on fournit une voiture qu'il peut utiliser comme bon lui semble (une pratique très répandue surtout dans les cas de compagnies à personne unique où la voiture personnelle du propriétaire est très fréquemment immatriculée au nom de la compagnie et les dépenses imputées à la compagnie), ne paierait que 12 p. 100 du coût en capital de la voiture à moins

case, who makes very limited or no use of the car for personal purposes would be assessed exactly the same amount by the application of paragraphs 6(1)(e) and 6(2)(a) if the argument is accepted that it is available to him at all times unless there is a control or restriction on his personal use, even if such availability in practice is of necessity limited to weekends, holidays, and possibly some slight evening use, since it is being fully used for business purposes at all other times. In fact, based on the sum of 5¢ a mile charged to defendant in the present case, after the first 1,000 miles which he received free, we would have a situation where, if he had used the car for personal use for 11,000 miles in the year 1972 he would have been charged for 10,000 miles of such use or \$500 and would have been subject to no assessment under paragraphs 6(1)(e) and 6(2)(a), the \$500 he would pay being greater than the \$486 stand-by charge calculated on the basis of alleged availability of the car at all times for personal use, whereas because he used it for only 1,230 miles he would be subject to the \$486 assessment less the \$15 he actually paid for use of the car if these paragraphs are applied to him. In other words the greater the personal use the less the assessment he would have to pay, which is surely an anomaly which could not have been intended.

Plaintiff relies on the judgment of Lord Donovan in the well known case of *Mangin v. I.R.C.*² where he stated at page 746:

First, the words are to be given their ordinary meaning. They are not to be given some other meaning simply because their object is to frustrate legitimate tax avoidance devices. . . moral precepts are not applicable to the interpretation of revenue statutes.

Secondly, ". . . one has to look merely at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about a tax. There is no presumption as to tax. Nothing is to be read in, nothing is to be implied. One can only look fairly at the

² [1971] A.C. 739.

que sa cotisation ne soit établie selon l'usage réel de la voiture conformément à l'alinéa 6(1)a, alors que la cotisation d'un employé, comme le défendeur, qui n'utilise pas (ou qui utilise très peu) la voiture à des fins personnelles sera identique à celle de l'administrateur par suite de l'application des alinéas 6(1)e) et 6(2)a), à la condition naturellement que l'on accepte l'argument que la voiture est à tout moment mise à sa disposition sous réserve d'un contrôle ou de restrictions quant à son utilisation à des fins personnelles, même si une telle disponibilité, en pratique, est nécessairement limitée aux week-ends, aux vacances et possiblement à quelques soirées, la voiture étant continuellement utilisée aux fins d'une entreprise à tout autre moment. De fait, en nous fondant sur le tarif de \$0.05 par mille réclamé du défendeur au-delà des premiers 1,000 milles parcourus à titre gratuit, nous pouvons imaginer la situation où, s'il avait utilisé la voiture à des fins personnelles et parcouru, en 1972, une distance de 11,000 milles, il aurait eu à déboursier la somme de \$500 pour les 10,000 milles parcourus et n'aurait été assujéti à aucune cotisation en vertu des alinéas 6(1)e) et 6(2)a), la somme de \$500 étant supérieure à la somme de \$486 qui représente les frais pour droit d'usage calculés à partir du fait que la voiture aurait, à tout moment, été disponible à des fins personnelles, tandis que s'il tombe sous le coup de ces alinéas, sa cotisation serait de \$486 moins les \$15 effectivement versés pour droit d'usage de la voiture et ce, parce qu'il n'a utilisé la voiture que pour parcourir une distance de 1,230 milles. En d'autres termes, plus il utilise la voiture à des fins personnelles, moins la cotisation est importante; il s'agit très certainement d'une anomalie non voulue par le législateur.

La demanderesse s'appuie sur les propos tenus par lord Donovan dans la célèbre affaire *Mangin c. I.R.C.*², où il dit, à la page 746:

[TRADUCTION] Premièrement, on doit interpréter les mots selon leur sens ordinaire. On ne doit pas leur en attribuer un autre simplement parce que l'objectif du texte est de contrebalancer des mesures légitimes d'évitement de l'impôt . . . on ne peut interpréter des textes législatifs de nature fiscale à partir de préceptes moraux.

Deuxièmement, « . . . on doit s'en tenir à ce qui est clairement exprimé. Il ne peut y avoir de sens présumé. Les principes d'équité et les présomptions n'ont pas droit de cité dans une loi fiscale. On ne peut rien lui faire dire, rien en déduire. On ne

² [1971] A.C. 739.

language used": per Rowlatt J. in *Cape Brandy Syndicate vs Inland Revenue Commissioners* . . .

Thirdly, the object of the construction of a statute being to ascertain the will of the legislature it may be presumed that neither injustice nor absurdity was intended. If therefore a literal interpretation would produce such a result, and the language admits of an interpretation which would avoid it, then such an interpretation may be adopted.

Fourthly, the history of an enactment and the reasons which led to its being passed may be used as an aid to its construction.

Reference was also made to the judgment of Lord Atkinson in *Ormond Investment Company, Limited v. Betts*³ at page 162:

. . . the words of the statute must be adhered to, and that so called equitable constructions of them are not permissible . . .

These and many other cases have established that equity has no place in the interpretation of tax statutes.

On the other hand there is a long line of cases establishing that the imposition of a tax must be clearly set out in the statute and that any ambiguity or uncertainty must be interpreted against the taxing authority. For example in *Ormond Investment Company, Limited v. Betts* (*supra*) Lord Buckmaster in dealing with the construction of a tax statute stated at page 151:

. . . I have not overlooked the cardinal principle relating to Acts that impose taxation on the subject, a principle well known to the common law and that has not been and ought not to be weakened—namely, that the imposition of a tax must be in plain terms. In the words of Lord Blackburn in *Coltness Iron Co. v. Black* ((1881) 6 App.Cas. 315, 330): "No tax can be imposed on the subject without words in an Act of Parliament clearly showing an intention to lay a burden on him." It is in that respect kindred to the creation of a penalty or the establishment of a crime. The subject ought not to be involved in these liabilities by an elaborate process of hair-splitting arguments.

In Canada in the Supreme Court case of *The Canadian Northern Railway Co. v. The King*⁴ Brodeur J. stated at page 275:

A law imposing taxation shall always be construed strictly against the taxing authorities, since it restricts the public in the enjoyment of its property.

³ [1928] A.C. 143.

⁴ (1922) 64 S.C.R. 264.

peut qu'examiner honnêtement le langage utilisé» (cf. les propos du juge Rowlatt dans *Cape Brandy Syndicate c. Inland Revenue Commissioners* . . .

a Troisièmement, puisque l'interprétation d'un texte législatif vise à établir l'intention du législateur, on peut présumer que ce dernier n'avait pas l'intention de consacrer des injustices ou des absurdités. Par conséquent, si en interprétant littéralement un texte législatif, on arrive à de tels résultats, mais que le langage du texte permet une interprétation qui peut éviter de tels résultats, alors cette dernière interprétation peut être adoptée.

b Quatrièmement, les antécédents d'un texte législatif et les motifs qui ont conduit à son adoption peuvent aider dans l'interprétation du texte.

On a également fait référence au jugement de lord Atkinson dans *Ormond Investment Company, Limited c. Betts*³, où il dit, à la page 162:

[TRADUCTION] . . . on doit s'en tenir au libellé de la loi; toute interprétation dite équitable n'est pas permise . . .

d Ces décisions (et plusieurs autres) ont établi qu'il n'y a aucune place pour l'*equity* dans l'interprétation des lois fiscales.

e Par ailleurs, il existe plusieurs jugements qui confirment qu'un texte législatif doit clairement prévoir une imposition fiscale et que toute ambiguïté ou incertitude doit être interprétée à l'encontre du fisc. Par exemple, dans *Ormond Investment Company, Limited c. Betts* (précité), lord Buckmaster déclare ce qui suit au sujet de l'interprétation d'une loi fiscale (page 151):

f [TRADUCTION] . . . je n'ai pas oublié le principe fondamental applicable aux lois fiscales, principe bien connu en *common law*, qui a conservé toute sa force et que l'on ne doit pas faire fléchir, savoir, qu'une imposition fiscale doit être clairement exprimée. Selon lord Blackburn dans *Coltness Iron Co. c. Black* ((1881) 6 App.Cas. 315, à la p. 330): «Aucun impôt ne peut être prélevé sans que l'intention d'imposer un tel fardeau au contribuable soit clairement exprimée dans la Loi.» En ce sens, le principe s'apparente à celui applicable aux dispositions législatives créant une pénalité ou une infraction. Le contribuable ne devrait pas être assujéti à un tel fardeau par suite d'une présentation élaborée d'arguments subtils.

Le juge Brodeur, dans l'arrêt *The Canadian Northern Railway Co. c. Le Roi*⁴ rendu par la Cour suprême du Canada, s'est exprimé en ces termes:

[TRADUCTION] Une loi qui prévoit une imposition fiscale doit toujours être interprétée strictement à l'encontre du fisc puisqu'elle limite la jouissance du public dans ses biens.

³ [1928] A.C. 143.

⁴ (1922) 64 R.C.S. 264, à la page 275.

This judgment was confirmed in the Privy Council⁵.

I conclude that in the present case the car was not "an automobile available to him in the year for his personal use" in the case of the present taxpayer. The wording of the section is ambiguous and might perhaps be properly applied to an executive whose company makes a car available to him primarily for personal use, but once it is concluded that the word "otherwise" (following the words personal use) does not mean business use, and I have so concluded, then it is difficult to avoid the conclusion that this was not an automobile made available to the taxpayer for personal use but rather an automobile made available to him for business use, with personal use being permitted. This would seem to be a logical literal interpretation of the unfortunate and clumsy wording of paragraph 6(1)(e), and since there is at the very least ambiguity and doubt in the interpretation which must be interpreted against the taxing authorities the action must be decided against plaintiff, defendant's counterclaim being maintained and defendant's 1972 tax assessment being referred back to the Minister for reassessment pursuant to the provisions of paragraph 6(1)(a) of the Act. The fact that it is more in accord with equity is an added reason for dealing with the matter in this way, although the proceedings could not have been decided on that basis alone.

Since plaintiff's action has failed and defendant's counterclaim been maintained costs will be in favour of defendant in any event, but even if this were not so, the Court would by virtue of the provisions of section 178(2)(a) of the Act direct that plaintiff pay all reasonable and proper costs of defendant since the amount in controversy does not exceed \$2,500.

⁵ [1923] 3 D.L.R. 719.

Cet arrêt a été confirmé par le Conseil privé⁵.

Je conclus qu'en l'espèce, l'automobile n'était pas une automobile mise, dans l'année, à la disposition du contribuable en cause pour son usage personnel. L'article est ambigu; il pourrait peut-être s'appliquer, de façon plus appropriée, à l'administrateur d'une compagnie à qui l'on fournit une voiture d'abord pour son usage personnel. Une fois que l'on aura décidé, comme je l'ai fait en l'espèce, que le terme «*otherwise*» dans la version anglaise ne désigne pas un usage aux fins d'une entreprise, alors il est difficile de ne pas conclure qu'il ne s'agissait pas d'une automobile mise à la disposition du contribuable à des fins personnelles mais plutôt d'une automobile mise à sa disposition aux fins d'une entreprise avec autorisation d'en faire un usage personnel. Cela semble être l'interprétation littérale logique de l'alinéa 6(1)e), un alinéa malheureux et mal rédigé et, puisque l'interprétation se révèle à tout le moins ambiguë et douteuse et qu'à ce titre, l'alinéa doit être interprété à l'encontre du fisc, l'action de la demanderesse doit être rejetée. Il est fait droit à la demande reconventionnelle du défendeur et sa cotisation pour l'année d'imposition 1972 est renvoyée au Ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation, conformément à l'alinéa 6(1)a) de la Loi. Le fait que cela soit plus conforme aux principes de l'*equity* justifie, à titre additionnel, une décision de cette nature, même si les procédures ne peuvent être réglées en se fondant uniquement sur ces principes.

Puisque la demanderesse a échoué dans son action et qu'il est fait droit à la demande reconventionnelle du défendeur, il y aura, en tout état de cause, adjudication des dépens en faveur du défendeur. Même si la Cour n'avait pas conclu, comme elle l'a fait, elle aurait quand même, en vertu de l'article 178(2)a) de la Loi, ordonné à la demanderesse de payer tous les frais raisonnables et justifiés du défendeur, puisque le montant en litige n'est pas supérieur à \$2,500.

⁵ [1923] 3 D.L.R. 719.