

A-2-79

A-2-79

The Queen (Appellant)

v.

Herbert J. Harman (Respondent)

Court of Appeal, Urie and Ryan JJ. and Kerr D.J.—Ottawa, December 20, 1979 and January 21, 1980.

Income tax — Income calculation — Inclusions — Standby charge for automobile included in Minister's reassessment of defendant's 1972 taxation year pursuant to s. 6(1)(e) of the Income Tax Act but was reduced by Tax Review Board — Trial Division dismissed Crown's appeal from Board's decision and held that calculation should be made pursuant to s. 6(1)(a) — On appeal, whether s. 6(1)(e) should be applied in computing taxpayer's income, or whether the benefit should be calculated pursuant to s. 6(1)(a) — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 6(1)(a),(e),(2)(a).

By a reassessment of the respondent's income tax for the 1972 taxation year the Minister of National Revenue applied sections 6(1)(e) and 6(2) of the *Income Tax Act* to add a "standby charge" to respondent's income in respect of an automobile provided him by his employer. On an appeal by the taxpayer the Tax Review Board held that section 6(1)(a) may also apply, but that the automobile was ordinarily available to the taxpayer for personal use on Saturdays and Sundays, annual leave and holidays, for he was required to use it for business purposes during other days of the week, and the Board accordingly reduced the standby charge. The Crown appealed from the Board's decision to the Trial Division. The Trial Judge dismissed that appeal and maintained the taxpayer's counterclaim that the calculation should have been made under section 6(1)(a) of the Act. The present appeal is from that judgment. The issue for determination is whether section 6(1)(e) should be applied in computing the taxpayer's income or whether the benefit of the automobile should be calculated pursuant to section 6(1)(a).

Held, the appeal is dismissed. The issue as to what is the intention, meaning and scope of section 6(1)(e), considered in its full context and according to the natural sense of its words, is fairly arguable. Availability of an automobile is not the sole or determining consideration in this section or in the comparable section 15(5). The purpose for which the employer provides the automobile is a relevant consideration also. The facts establish that the employer provided an automobile necessary for and predominantly for the use of the employee in his employer's business, and although the employee had permission to use it for personal purposes the opportunity to do so was minimal. Section 6(1)(e) does not apply to the automobile under consideration; section 6(1)(a) more aptly applies in the circumstances of this case.

La Reine (Appelante)

c.

a Herbert J. Harman (Intimé)

Cour d'appel, les juges Urie et Ryan et le juge suppléant Kerr—Ottawa, le 20 décembre 1979 et le 21 janvier 1980.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Éléments inclus — Frais pour droit d'usage d'une automobile inclus, par application de l'art. 6(1)e de la Loi de l'impôt sur le revenu, dans la nouvelle cotisation établie par le Ministre pour l'année d'imposition 1972 de l'intimé, et réduits par la Commission de révision de l'impôt — La Division de première instance a rejeté l'appel de la Couronne contre la décision de la Commission en concluant que le calcul devait être conforme à l'art. 6(1)a — En appel, il échet d'examiner s'il y a lieu d'appliquer l'art. 6(1)e au calcul du revenu du contribuable, ou si l'avantage en cause doit 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.

Par nouvelle cotisation de l'impôt sur le revenu de l'intimé pour son année d'imposition 1972, le ministre du Revenu national a appliqué les articles 6(1)e et 6(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour ajouter au revenu de l'intimé les «frais ... pour droit d'usage» d'une automobile mise à sa disposition par son employeur. Saisie d'un appel formé par le contribuable, la Commission de révision de l'impôt a conclu que l'article 6(1)a pouvait également s'appliquer, mais que l'automobile était à la disposition du contribuable pour son usage personnel uniquement pendant les week-ends, les congés annuels et les jours fériés, car il devait l'utiliser aux fins de l'entreprise les autres jours de la semaine; la Commission a donc réduit le montant des frais pour droit d'usage. La Couronne a porté la décision de la Commission en appel devant la Division de première instance. Le juge de première instance a rejeté cet appel et a accueilli la demande reconventionnelle du contribuable selon laquelle le calcul aurait dû être fait conformément à l'article 6(1)a de la Loi. C'est ce jugement qui est frappé d'appel. Il échet d'examiner s'il y a lieu d'appliquer l'article 6(1)e au calcul du revenu du contribuable ou si l'avantage que représente l'usage de l'automobile doit être calculé conformément à l'article 6(1)a.

Arrêt: l'appel est rejeté. La question de savoir quels sont le but, la signification et la portée de l'article 6(1)e pris dans son contexte général et compte tenu du sens normal des mots, est certainement sujette à débat. La disponibilité de l'automobile n'est ni l'unique ni le principal critère applicable aux fins de cet article ou de l'article 15(5) qui lui est comparable. Le but pour lequel l'employeur met une automobile à la disposition de son employé est également un critère pertinent. Les faits démontrent que l'employeur a mis à la disposition de l'employé une automobile qui était nécessaire aux fins de l'entreprise et fournie principalement à ces fins, et que même si l'employé avait la permission de l'utiliser à des fins personnelles, les occasions en étaient rares. L'article 6(1)e ne s'applique pas à l'automobile en cause; il convient mieux d'appliquer l'article 6(1)a aux circonstances de l'espèce.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

W. Lefebvre and G. Du Pont for appellant.
B. Crane, Q.C. and L. Giroux for respondent. a

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Gowling & Henderson, Ottawa, for respondent. b

The following are the reasons for judgment rendered in English by

KERR D.J.: By a reassessment of the respondent's income tax for the 1972 taxation year the Minister of National Revenue applied sections 6(1)(e) and 6(2) of the *Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63*, as amended, to add a "standby charge" in the sum of \$486 to the respondent's income, in respect of an automobile provided to him by his employer. On an appeal by the taxpayer the Tax Review Board held that section 6(1)(a) may also apply, but that the automobile was only ordinarily available to the taxpayer for personal use on Saturdays and Sundays, annual leave and statutory holidays, for he was required to use it and did use it for business purposes during other days of the week, and the Board accordingly reduced the standby charge to \$162.20.¹

The Crown appealed from the Board's decision to the Trial Division and by a judgment rendered on December 13, 1978 [[1979] 2 F.C. 315], the learned Trial Judge dismissed that appeal and maintained the taxpayer's counterclaim that the calculation should have been made under section 6(1)(a) of the Act. The present appeal is from that judgment.

¹ The \$486 was arrived at according to section 6(2)(a) by multiplying \$4,054.96 (the cost of the automobile), by $\frac{365}{30}$ days.

The Board's computation was:
 $\$4,054.96 \times \frac{120}{30} \text{ days} = \$162.20.$

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

W. Lefebvre et G. Du Pont pour l'appelante.
B. Crane, c.r. et L. Giroux pour l'intimé.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Gowling & Henderson, Ottawa, pour l'intimé.

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

LE JUGE SUPPLÉANT KERR: Dans une nouvelle cotisation qu'il établissait relativement à l'impôt de l'intimé pour l'année d'imposition 1972, le ministre du Revenu national appliqua les articles 6(1)e) et 6(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63*, telle que modifiée, de sorte que la somme de \$486 fut incluse dans le revenu de l'intimé au titre de «frais . . . pour droit d'usage» d'une automobile qui lui était fournie par son employeur. Au terme de l'appel porté devant elle par le contribuable, la Commission de révision de l'impôt décida que l'article 6(1)a) pouvait également s'appliquer, mais que l'automobile était à la disposition du contribuable pour son usage personnel uniquement durant les week-ends, les congés annuels et les congés statutaires, car il devait l'utiliser et l'utilisait effectivement aux fins de l'entreprise les autres jours de la semaine; la Commission réduisit donc à \$162.20¹ le montant des frais pour droit d'usage.

La Couronne porta la décision de la Commission en appel devant la Division de première instance; dans un jugement rendu le 13 décembre 1978 [[1979] 2 C.F. 315], le juge de première instance rejeta cet appel et accueillit la demande reconventionnelle du contribuable selon laquelle le calcul aurait dû être fait en conformité avec l'article 6(1)a) de la Loi. C'est ce jugement qui est frappé d'appel.

¹ La somme de \$486 est le résultat du calcul effectué en conformité avec l'article 6(2)a) en multipliant \$4,054.96 (le coût de l'automobile) par $\frac{365}{30}$ jours.

Le calcul de la Commission est le suivant:
 $\$4,054.96 \times \frac{120}{30} \text{ jours} = \$162.20.$

The issue for determination is whether section 6(1)(e) should be applied in computing the taxpayer's income or whether the benefit of the automobile should be calculated pursuant to section 6(1)(a).

Section 6(1)(a) and (e) and section 6(2) are 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:

(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;

(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; and

(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, then to the full number next below it), and

(b) where the employer leased the automobile from a lessor at any time in the year, an amount equal to 1/3 of the cost incurred by the employer for the purpose of leasing the automobile for the aggregate number of days hereinbefore referred to.

The facts are not in dispute; they are detailed in the reasons of the Trial Judge. I think that, rather

La question à résoudre est de savoir si l'article 6(1)e devrait être appliqué aux fins du calcul du revenu du contribuable ou si l'avantage que représente l'usage de l'automobile devrait être calculé en conformité avec l'article 6(1)a.

L'article 6(1)a) et e) et l'article 6(2) sont ainsi rédigés:

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;

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; et

(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), et

b) lorsque l'employeur a loué l'automobile d'un locateur à une date quelconque dans l'année, à un montant égal à 1/3 du coût supporté par l'employeur de la location de cette automobile pendant le nombre total de jours mentionné ci-dessus.

Les faits ne sont pas contestés; ils sont énumérés dans les motifs du juge de première instance.

than attempting to summarize them, it will be more informative for me to set forth at this point the following recital from the Trial Judge's reasons [at pages 317-321]:

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 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.

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

Plutôt que de tenter de les résumer, je crois qu'il sera plus instructif de citer à ce stade-ci l'extrait suivant des motifs du juge de première instance [aux pages 317 à 321]:

^a 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 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.

^b 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.

^j 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

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 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

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 a 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'employeur; 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 diffé-

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.

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.

Thereafter the Trial Judge reviewed at some length the arguments made before him by counsel in respect of the facts and the provisions of the Act, including section 15(5)² where a corporation has made an automobile available to a shareholder, which were substantially the same as those made in this Court.

In summary, the principal arguments made in this Court were the following:

For the appellant. That section 6(1)(e) is not ambiguous; the conditions precedent to its application are (1) that an automobile has been

² 15. ...

(5) Where a corporation has made an automobile available to a shareholder in a taxation 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 shareholder) exceeds the aggregate of

(a) the amount paid in the year by the shareholder to the corporation for the use of the automobile, and

(b) any amount included in computing the shareholder's income for the year by virtue of subsection (1) in respect of the use by him of the automobile in the year, shall be included in computing his income for the year.

remment 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 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 (puisque'il admet qu'il y a eu avantage) aurait dû être calculé conformément à l'alinéa 6(1)a), comme sous l'ancienne Loi.

Ensuite, le juge de première instance examina assez longuement les arguments présentés par les avocats relativement aux faits et aux dispositions de la Loi, y compris l'article 15(5)² qui vise les cas où une corporation met une automobile à la disposition d'un actionnaire; on reprend essentiellement les mêmes arguments devant cette Cour.

Voici, en résumé, les principaux arguments exposés à la Cour:

Pour l'appellante. L'article 6(1)e) n'est pas ambigu; les conditions de son application sont (1) qu'une automobile ait été mise à la disposi-

² 15. ...

(5) Lorsqu'une corporation a mis, au cours d'une année d'imposition, une automobile à la disposition d'un actionnaire pour son usage personnel (qu'il s'agisse ou non d'un usage personnel exclusif), la fraction, si fraction il y a, de la somme représentant les frais raisonnables pour le droit d'usage de l'automobile pendant le nombre total de jours de l'année au cours de laquelle elle a été ainsi mise à la disposition de l'actionnaire (qu'il l'ait utilisée ou non) qui est en sus du total obtenu en additionnant

a) la somme payée dans l'année par l'actionnaire à la corporation pour l'usage de l'automobile, et

b) toute somme incluse dans le calcul du revenu de l'actionnaire pour l'année, en vertu du paragraphe (1), au titre de l'usage qu'il a fait de l'automobile pendant l'année, est incluse dans le calcul de son revenu pour l'année.

made available by an employer to his employee, and (2) the automobile can be used for the employee's personal purposes; the key element is "availability" of an automobile; the section provides a scheme of taxation whereby the actual usage of an automobile would be disregarded in favour of a more convenient approach, namely, availability for personal use; the section does not require or infer that the personal use be incidental or essential, primary or secondary, and should not be restricted only to situations where an automobile has been made available primarily for personal use; and the automobile here was made available to the respondent for personal use during each of the days of the 1972 taxation year, and the computation of \$486 for the stand-by charge was proper.

For the respondent. That the automobile was made available to the respondent for business use, was required to be so used and was almost constantly so used; it was not made available for his personal use throughout the year, was unsuitable for such use, and in fact was used for personal purposes on only a few days in the year; that section 6(1)(e) has no application at all to this automobile, as it was not provided "for his personal use (whether for his exclusive personal use or otherwise)"; the words "or otherwise" qualify the word "exclusive", and do not mean "business use"; the French text of section 6(1)(e)³ supports the conclusion that the incidental personal use of an automobile provided mainly for business purposes does not fall within the section, and the same words used in section 15(5) clearly apply only to an automobile pro-

³ 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) 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; . . .*

tion d'un employé par son employeur, et (2) que l'automobile puisse être utilisée par l'employé pour son usage personnel; l'élément essentiel est la «disponibilité» d'une automobile; cet article prévoit un mode d'imposition selon lequel on devrait remplacer l'usage réel d'une automobile par un critère plus approprié, c'est-à-dire la disponibilité pour usage personnel; l'article n'exige ni n'implique que l'usage personnel soit occasionnel ou essentiel, primordial ou secondaire, et ne devrait pas être limité aux cas où une automobile a été mise à la disposition de quelqu'un principalement pour son usage personnel; en l'espèce, l'automobile a été mise à la disposition de l'intimé pour son usage personnel tous les jours de l'année d'imposition 1972, et le calcul de \$486 au titre des frais pour droit d'usage était approprié.

Pour l'intimé. L'automobile a été mise à la disposition de l'intimé aux fins de l'entreprise; elle était nécessaire à cette fin et était presque constamment utilisée à cette fin; elle n'a pas été mise à sa disposition pour son usage personnel durant toute l'année, n'étant pas appropriée pour un tel usage; en fait, elle fut utilisée à des fins personnelles seulement quelques jours au cours de l'année; l'article 6(1)(e) ne s'applique aucunement à cette automobile puisqu'elle n'a pas été mise à sa disposition «pour son usage personnel (à titre exclusif ou autre)»; les mots «*or otherwise*» (ou autre) se rapportent au mot «*exclusive*» (exclusif), et ne signifient pas «usage aux fins d'une entreprise»; la version française de l'article 6(1)(e)³ soutient la conclusion selon laquelle l'usage personnel occasionnel d'une automobile mise à la disposition d'une personne

³ 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) 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; . . .*

vided for personal use.

The Trial Judge stated his conclusion as follows [at page 329]:

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.

It appears to me that the issue as to what is the intention, meaning and scope of section 6(1)(e), considered in its full context and according to the natural sense of its words, is fairly arguable. In my opinion, availability of an automobile is not the sole or determining consideration in this section or in the comparable section 15(5). The purpose for which the employer provides the automobile is a relevant consideration also. In the present case the facts establish that the employer provided an automobile necessary for and predominantly for the use of the employee in his employer's business, and although the employee had permission to use it for personal purposes the opportunity to do so was minimal. Thus, I doubt that section 6(1)(e), properly construed, applies to the automobile here under consideration and I believe that section 6(1)(a) more aptly applies in the circumstances of this case.

principalement aux fins d'une entreprise n'est pas visé par cet article et que les mêmes mots employés à l'article 15(5) ne s'appliquent manifestement qu'à une automobile mise à la disposition d'une personne pour son usage personnel.

Le juge de première instance conclut en ces termes [à la page 329]:

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.

Il me semble que la question de savoir quel est le but, la signification et la portée de l'article 6(1)e) pris dans son contexte général et en donnant aux mots leur sens normal, est certainement sujette à débat. A mon avis, la disponibilité de l'automobile n'est ni l'unique ni le principal critère applicable aux fins de cet article ou dans l'article semblable qu'est 15(5). Le but pour lequel l'employeur met une automobile à la disposition de son employé est également un critère pertinent. En l'espèce, les faits démontrent que l'employeur a mis à la disposition de l'employé une automobile qui était nécessaire aux fins de l'entreprise de l'employeur et fournie principalement à ces fins et que même si l'employé avait la permission de l'utiliser à des fins personnelles, les occasions de ce faire furent rares. Par conséquent, je doute que l'article 6(1)e) interprété correctement, s'applique à l'automobile en cause et j'estime qu'il convient mieux d'appliquer l'article 6(1)a) aux circonstances de l'espèce.

Therefore I would dismiss the appeal and allow the taxation to be dealt with as provided in the judgment of the Trial Division, with costs.

* * *

URIE J.: I concur.

* * *

RYAN J.: I concur.

Je rejetterais donc l'appel avec dépens et autoriserais l'établissement de la cotisation en conformité avec le jugement de la Division de première instance.

a

* * *

LE JUGE URIE: J'y souscris.

* * *

LE JUGE RYAN: J'y souscris.