

T-5457-82

T-5457-82

Richard D. McNeill (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

INDEXED AS: MCNEILL v. CANADA

Trial Division, Rouleau J.—Ottawa, April 30 and September 15, 1986.

Income tax — Income calculation — Relocation allowance for social disruption and accommodation differential paid to air traffic controllers transferred out of Quebec — Relocation to relieve tension, threat to air safety due to intolerance of francophone controllers towards certain colleagues — Transferred controllers to live out of Quebec and give no press releases — Whether allowance taxable income — Whether income from office or employment as "other remuneration" — Whether deemed remuneration — Whether employer-employee relationship or collateral arrangement source of payment — Whether recipients rendering service or performing duty for employer by moving — Whether "other benefits of any kind" — Purpose of legislation to tax perks — Reimbursement different from allowance — Taxpayer failing to prove actual loss covered by social disruption allowance — That portion of relocation allowance to be included in income — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 5(1), 6(1)(a),(b) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 1), (3), 248(1).

Public service — Labour relations — Department of Transport — Francophone air traffic controllers at Dorval intolerant of certain colleagues — Adopting militant attitude — Air safety jeopardized by tension in tower — Relocation of anglophone controllers to quell potential labour relations catastrophe — Relocation allowance for social disruption and accommodation differential authorized by Treasury Board — Whether payment taxable income.

The plaintiff was a fluently bilingual employee of the Department of Transport who worked as an air traffic controller at Dorval Airport. In December, 1976, he was transferred to Ottawa. The reason given for this transfer was the accelerated implementation of bilingualization at the air traffic control towers in Quebec. In truth, certain personnel, though bilingual, were not welcomed by the francophone group at Dorval. Air safety was threatened on account of the high degree of tension in the tower. To defuse the situation, the Department of Transport offered, among three options, to relocate the anglophone employees. The plaintiff chose that option.

Richard D. McNeill (demandeur)

c.

La Reine (défenderesse)

RÉPERTORIÉ: MCNEILL c. CANADA

Division de première instance, juge Rouleau—
b Ottawa, 30 avril et 15 septembre 1986.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Indemnité de déménagement pour changement de milieu et augmentation du coût du logement versée à des contrôleurs aériens mutés à l'extérieur du Québec — Mutation destinée à mettre fin à la tension et à la menace pesant sur la sécurité aérienne par suite de l'intolérance de contrôleurs francophones à l'égard de certains collègues — Les contrôleurs mutés ne devaient pas vivre au Québec ni faire aucune déclaration à la presse — L'indemnité constituait-elle un revenu imposable? — S'agissait-il d'un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi à titre d'autre rémunération? — S'agissait-il d'une rémunération réputée? — Le paiement s'expliquait-il par le lien de subordination entre l'employeur et l'employé ou par une entente accessoire? — En déménageant, les bénéficiaires de l'indemnité rendaient-ils service à leur employeur ou exerçaient-ils une fonction pour ce dernier? — S'agissait-il d'autres avantages de quelque nature que ce soit? — La loi a pour but d'imposer les avantages accessoires — Un remboursement n'est pas la même chose qu'une allocation — Le contribuable n'a pas prouvé qu'il avait véritablement subi une perte égale à la somme de l'indemnité de déménagement doit être incluse dans le revenu — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 5(1), 6(1)(a),(b) (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 1), (3), 248(1).

Fonction publique — Relations du travail — Ministère des Transports — Des contrôleurs aériens francophones en poste à Dorval se sont montrés intolérants à l'égard de certains collègues — Ils ont fait preuve de militantisme — Sécurité aérienne mise en danger à cause de la tension engendrée dans la tour de contrôle — Mutation des contrôleurs anglophones afin d'éviter une éventuelle catastrophe en matière de relations du travail — Le Conseil du Trésor a autorisé le versement d'une indemnité de déménagement pour changement de milieu et d'une indemnité de logement — L'indemnité reçue constituait-elle un revenu imposable?

Le demandeur parlait couramment les deux langues et travaillait pour le ministère des Transports comme contrôleur aérien à l'aéroport de Dorval. Il a été muté à Ottawa en décembre 1976. Officiellement, il a été muté dans le cadre de la campagne accélérée d'implantation du bilinguisme dans les tours de contrôle de la circulation aérienne du Québec. En réalité, certains employés, même bilingues, n'étaient pas les bienvenus au sein des francophones à Dorval. La sécurité aérienne était en danger à cause de la tension qui existait à la tour de contrôle. Afin de calmer les esprits, le ministère des Transports a offert trois possibilités à ses employés, notamment la mutation de ses employés anglophones. C'est ce qu'a choisi le demandeur.

Treasury Board authorized an Air Traffic Control Linguistic Relocation Allowance to compensate for higher housing costs in other parts of the country (Accommodation Differential Allowance) and for the social disruption (Social Disruption Allowance). In return, the air traffic controllers were required to execute an undertaking whereby they agreed not to live in the Province of Quebec, not to make press releases, and agreed to remain at their new destination for five years. The plaintiff received an Accommodation Differential Allowance of \$15,571 and a Social Disruption Allowance of \$2,155.41.

The Crown's position is that the entire Relocation Allowance constituted taxable income pursuant to subsection 5(1), paragraph 6(1)(a) or subsection 6(3) of the *Income Tax Act*. This is an appeal from a Tax Review Board decision upholding that assessment.

Held, the appeal should be allowed with respect to the Accommodation Differential Allowance, but not as to the Social Disruption Allowance.

The issue is whether the sum received by the taxpayer should be considered as "other remuneration" within subsection 5(1) of the Act, as "deemed remuneration" pursuant to subsection 6(3), as a benefit arising by reason of an office or employment under paragraph 6(1)(a) or as an allowance for unexempted personal or living expenses.

The allowance is not "other remuneration" within the meaning of section 5. Dictionary definitions and case law both emphasize a connection between the rendering of service and payment of the amount before compensation is to be considered income from an office or employment. The payment herein did not arise by virtue of the contract of employment. It was paid pursuant to a special, collateral arrangement between employer and employee. The scheme was designed to indemnify transferring employees for a capital loss and to quell a potential labour relations catastrophe.

The amount received cannot be deemed, pursuant to subsection 6(3), to be remuneration for the purposes of section 5. The taxpayer has met the evidentiary burden of proof required of him to displace the presumption: he has established that the amount does not fall within paragraph 6(3)(c),(d) or (e). Money paid as an incentive to compensate for a capital loss brought about by an involuntary transfer while remaining in the employ of the same employer and providing no economic benefit to either party is not caught by subsection 6(3).

Nor is the amount a benefit received in respect of, in the course of or by virtue of an office or employment within the meaning of paragraph 6(1)(a). The Crown has failed to establish that the payment was made in relation to the plaintiff's office or employment; in essence, it was made in order to avoid a potential labour dispute and directed to the plaintiff as a person rather than as an employee. The plaintiff has no choice in accepting the transfer. The motivation was political and in no way related to company policy, skill upgrading or career advancement.

Le Conseil du Trésor a autorisé le paiement d'une indemnité de déménagement des contrôleurs aériens pour raisons linguistiques afin de compenser les frais de logement plus coûteux dans d'autres parties du pays (indemnité de logement) et les frais entraînés par le changement de milieu (indemnité de changement de milieu). En échange de l'indemnité, les contrôleurs aériens devaient s'engager par écrit à ne pas vivre au Québec, à ne faire aucune déclaration à la presse et à demeurer à leur nouveau lieu d'affectation pendant cinq ans. Le demandeur a reçu une indemnité de logement de 15 571 \$ et une indemnité de changement de milieu de 2 155,41 \$.

La Couronne a prétendu que toute la totalité de l'indemnité de déménagement constituait un revenu imposable en vertu du paragraphe 5(1), de l'alinéa 6(1)a) ou du paragraphe 6(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Appel est interjeté de la décision de la Commission de révision de l'impôt confirmant cette cotisation.

Jugement: l'appel doit être accueilli en ce qui a trait à l'indemnité de logement mais non pour ce qui est de l'indemnité de changement de milieu.

Le point en litige consiste à déterminer si la somme reçue par le contribuable doit être considérée comme une «autre rémunération» au sens du paragraphe 5(1) de la Loi, comme une «rémunération réputée» aux fins du paragraphe 6(3), comme un avantage tiré d'une charge ou d'un emploi comme le prévoit l'alinéa 6(1)a) ou comme une allocation pour frais personnels ou de subsistance non exemptés.

L'indemnité n'est pas une «autre rémunération» au sens de l'article 5. Les définitions contenues dans les dictionnaires et la jurisprudence soulignent le lien qui doit exister entre la prestation de services et le paiement de la somme avant que l'indemnisation puisse être considérée comme un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi. Le paiement en cause ne découle pas du contrat d'emploi. Il a fait suite à une entente accessoire et spéciale conclue entre l'employeur et l'employé. Ladite entente devait servir à compenser la perte en capital subie par les employés mutés et à éviter une éventuelle catastrophe en matière de relations du travail.

Le montant reçu ne peut être présumé constituer, conformément au paragraphe 6(3), une rémunération aux fins de l'article 5. Le contribuable s'est déchargé du fardeau de la preuve et a renversé cette présomption: il a établi que ce montant n'est pas visé par les alinéas 6(3)c),d) ou e). La somme versée pour compenser une perte en capital subie lors d'une mutation involontaire, à l'emploi du même employeur, n'accordant aucun avantage économique à l'une ou l'autre des parties, n'est pas visée par le paragraphe 6(3).

Ce montant ne constitue pas non plus un avantage reçu au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi au sens de l'alinéa 6(1)a). La Couronne n'a pas démontré que le paiement a été effectué en raison de la charge ou de l'emploi du demandeur; il avait pour but d'éviter un conflit de travail et était destiné au demandeur en tant que simple particulier plutôt qu'employé. Le demandeur n'a pas eu le choix et a dû accepter la mutation. Celle-ci était motivée par des raisons politiques et n'était nullement liée à la politique de la société et elle ne visait pas à favoriser le perfectionnement ou l'avancement de l'employé.

Although it may not be necessary to make a finding as to whether the payment constituted a benefit, this appears to be an appropriate case in which to examine the meaning of the phrase "benefit of any kind whatever" as used in paragraph 6(1)(a) of the Act. This provision is intended to provide a method to tax perks received in addition to salaries. It is not intended to impose taxation upon an employee for an amount received as reimbursement when it cannot be found in the exemption provisions of paragraph 6(1)(b).

While it was suggested that the taxpayer did not have to account for the payment and that he was under no obligation to purchase a home in the Ottawa area, the fact is that the plaintiff did purchase a house and was forced to accept the transfer in order to retain his employment.

With respect to the Social Disruption Allowance, in the absence of proof of actual loss, it must be found that a benefit accrued to this plaintiff within the meaning of paragraph 6(1)(a) of the Act.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Ransom, Cyril John v. Minister of National Revenue, [1968] 1 Ex.C.R. 293; (1967), 67 DTC 5235; *Roy, J.L. v. M.N.R.* (1979), 80 DTC 1005 (T.R.B.); *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen*, [1986] 1 F.C. 346; [1985] 2 CTC 79 (C.A.); *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536.

DISTINGUISHED:

R. v. Savage, [1983] 2 S.C.R. 428; 83 DTC 5409; *R. v. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727; 72 DTC 6329 (C.A.).

CONSIDERED:

Phaneuf Estate v. R., [1978] 2 F.C. 564; 78 DTC 6001 (T.D.).

REFERRED TO:

Scanlan v. M.N.R. (1951), 51 DTC 84 (T.A.B.); *Laidler v. Perry (Inspector of Taxes)*, [1965] 2 All E.R. 121 (H.L.); *Buchanan, George Smith v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 Ex.C.R. 11; (1966), 66 DTC 5257; *Le Ministre du Revenu national v. Bhéner, Wilbrod*, [1968] 1 Ex.C.R. 146; (1967), 67 DTC 5186; *Martel v. M.N.R.*, [1970] Ex.C.R. 68; 70 DTC 6204; *R. v. Pascoe*, [1976] 1 F.C. 372; (1975), 75 DTC 5427 (C.A.); *Lepine, G. v. M.N.R.* (1977), 78 DTC 1637 (T.R.B.); *Dauphinee, T. v. The Queen* (1980), 80 DTC 6267 (F.C.T.D.); *R. v. Demers*, [1981] 2 F.C. 121; (1980), 81 DTC 5256 (T.D.); *Cutmore, R. H. et al. v. M.N.R.* (1986), 86 DTC 1146 (T.C.C.); *Gagnon v. The Queen*, [1986] 1 S.C.R. 264; 86 DTC 6179.

COUNSEL:

Paul A. Webber, Q.C. for plaintiff.

Bien qu'il ne soit peut-être pas nécessaire de déterminer si le paiement constituait un avantage, il semble opportun d'examiner le sens de l'expression «avantages de quelque nature que ce soit» au sens de l'alinéa 6(1)a) de la Loi. Cette disposition vise à fournir une façon d'imposer les contribuables qui reçoivent des avantages accessoires en plus de leur traitement. Elle ne vise pas à rendre le revenu d'un employé imposable à l'égard d'une somme reçue à titre de remboursement lorsque celle-ci ne correspond à aucune des exceptions de l'alinéa 6(1)b).

Bien qu'on ait laissé entendre que le contribuable n'était pas tenu de rendre compte du paiement reçu et qu'il n'était pas obligé d'acheter une maison dans la région d'Ottawa, il n'en demeure pas moins que le demandeur a bel et bien acheté une maison et qu'il a été obligé d'accepter la mutation afin de conserver son emploi.

Pour ce qui est de l'indemnité de changement de milieu, puisqu'on n'a soumis aucune preuve montrant que le demandeur avait véritablement subi des pertes, il faut conclure que ce dernier a reçu un avantage au sens de l'alinéa 6(1)a) de la Loi.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Ransom, Cyril John v. Minister of National Revenue, [1968] 1 R.C.É. 293; (1967), 67 DTC 5235; *Roy, J.L. v. M.N.R.* (1979), 80 DTC 1005 (C.R.I.); *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 C.F. 346; [1985] 2 CTC 79 (C.A.); *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536.

DISTINCTION FAITE AVEC:

R. c. Savage, [1983] 2 R.C.S. 428; 83 DTC 5409; *R. v. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727; 72 DTC 6329 (C.A.).

DÉCISION EXAMINÉE:

La succession Phaneuf c. R., [1978] 2 C.F. 564; 78 DTC 6001 (1^{re} inst.).

DÉCISIONS MENTIONNÉES:

Scanlan v. M.N.R. (1951), 51 DTC 84 (C.A.I.); *Laidler v. Perry (Inspector of Taxes)*, [1965] 2 All E.R. 121 (H.L.); *Buchanan, George Smith v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 R.C.É. 11; (1966), 66 DTC 5257; *Le Ministre du Revenu national v. Bhéner, Wilbrod*, [1968] 1 R.C.É. 146; (1967), 67 DTC 5186; *Martel v. M.N.R.*, [1970] R.C.É. 68; 70 DTC 6204; *R. c. Pascoe*, [1976] 1 C.F. 372; (1975), 75 DTC 5427 (C.A.); *Lepine, G. v. M.N.R.* (1977), 78 DTC 1637 (C.R.I.); *Dauphinee, T. c. La Reine* (1980), 80 DTC 6267 (C.F. 1^{re} inst.); *R. c. Demers*, [1981] 2 C.F. 121; (1980), 81 DTC 5256 (1^{re} inst.); *Cutmore, R. H. et al. v. M.N.R.* (1986), 86 DTC 1146 (C.C.I.); *Gagnon c. La Reine*, [1986] 1 R.C.S. 264; 86 DTC 6179.

j AVOCATS:

Paul A. Webber, c.r., pour le demandeur.

Paul Plourde and Sandra E. Phillips for defendant.

Paul Plourde et Sandra E. Phillips pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Bell, Baker, Ottawa, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

PROCTEURS:

Bell, Baker, Ottawa, pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

ROULEAU J.: This is an appeal from a decision of the Tax Review Board [(1982), 82 DTC 1192] delivered on March 12, 1982. The plaintiff, an air traffic controller, was employed by Transport Canada at the Air Traffic Control Tower at Dorval Airport until placed on a transfer roster requiring him to leave on July 1, 1977. He, in fact, relocated to the Ottawa International Airport earlier, on December 31, 1976. The official reason for the plaintiff's transfer was stated to be accelerated implementation of bilingualization in the air traffic control towers in Quebec where, until then, the official working language had been English. The issue to be determined concerns the tax liability of a payment made by the employer to the taxpayer termed "Air Traffic Control Linguistic Relocation Allowance".

LE JUGE ROULEAU: La Cour est saisie d'un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt [(1982), 82 DTC 1192], rendue le 12 mars 1982. Le demandeur, contrôleur aérien, travaillait pour Transports Canada, à la tour de contrôle de la circulation aérienne de l'Aéroport Dorval, jusqu'à ce que son nom soit mis sur la liste des mutations, confirmant son départ au 1^{er} juillet 1977. De fait, il avait déjà commencé à travailler à l'aéroport international d'Ottawa, le 31 décembre 1976. Officiellement, le demandeur a été muté dans le cadre de la campagne accélérée de bilinguisme des tours de contrôle de la circulation aérienne du Québec où, jusqu'alors, la langue officielle de travail était l'anglais. Il s'agit de déterminer si la somme versée par l'employeur au contribuable, sous le nom de [TRADUCTION] «indemnité de déménagement des contrôleurs aériens pour raisons linguistiques» est imposable.

The plaintiff, a lifelong resident of the Montréal area, was fluently bilingual. One cannot help but conclude that his relocation was attributable to some other reason than that which brought about the transfer of those who were unilingual English-speaking controllers and were unable or unwilling to undertake specialized language training. Though not expressly stated, one can infer from the facts and circumstances that certain personnel, though bilingual, were not welcomed by the francophone group whose voice dominated the Local. A high degree of tension was prevalent in the tower and serious personal relationship problems had developed among the personnel, to the point where air safety was in jeopardy owing to the uncooperative and militant attitude adopted by some of the employees over the language issue. For these reasons, the Department of Transport sought to defuse the atmosphere before it became uncontrollable and thus offered three options to its

Le demandeur a toujours résidé dans la région de Montréal et il parle couramment les deux langues. Il est donc difficile de ne pas conclure que sa réinstallation était imputable à une autre raison que celle qui a motivé la mutation des contrôleurs anglophones unilingues qui ne pouvaient pas ou ne voulaient pas suivre des cours de langue spécialisés. Même si personne ne l'a affirmé de façon expresse, on peut conclure, d'après les faits et les circonstances de cette affaire, que certains employés, même bilingues, n'étaient pas les bienvenus au sein des francophones qui dominaient la section locale du syndicat. Il y avait beaucoup de tension à la tour de contrôle ainsi que de graves problèmes de relations humaines parmi les employés, au point que la sécurité aérienne était en danger à cause du manque de collaboration et du militantisme de certains employés au sujet de la langue. C'est pourquoi le ministère des Transports a tenté de calmer les esprits avant que la situation

employees: preretirement, relocation or that they undertake specialized language training in the air traffic control field in order to achieve functional bilingualism.

Negotiations between a group of anglophone bilingual as well as unilingual air traffic controllers, who had accepted transfer, and Transport Canada resulted in an approach to Treasury Board in order to secure some compensation for those who would incur relocation expenses.

Following a three-month study by a Special Task Force, Treasury Board authorized a relocation payment which was dubbed "Air Traffic Control Linguistic Relocation Allowance". Two aspects of compensation were intended. The first, termed Accommodation Differential, assumed from the Special Task Force report that the purchase of similar accommodation in another major metropolitan centre would be costlier and would result in an increased mortgage. This payment was to lessen the impact of the cost of accommodation brought about by increases in mortgage costs; it was defined as follows:

—an annual payment for a period not to exceed the five years to cover only the identified increases in mortgage costs at the new place of duty based on the cost of interest, at recognized current mortgage rates, when applied solely to the difference in the appraised value or the sales price of the controller's accommodation in Montreal and the assessed value of similar accommodation at the new place of duty by applying residential market costs reported quarterly by nation-wide reputable real estate firms.

The second was referred to as a Social Disruption Allowance and was calculated according to the following formula: a lump sum payment of 1% of the employee's annual salary multiplied by the total number of years of service; the minimum amount payable being \$500, the maximum \$5,000.

In return for the allowance, the transferring air traffic controllers were required to execute an undertaking in which they agreed not to live in the Province of Quebec, not to make press releases, and agreed to remain at their new destination for five years. Failure to comply incurred repayment of the allowance, *pro rata*, to the day of default.

ne devienne incontrôlable et a donc offert trois possibilités à ses employés: la pré-retraite, la mutation ou des cours de langue spécialisés dans le domaine du contrôle aérien afin d'atteindre un bilinguisme de travail.

Par suite de négociations entre Transports Canada et un groupe de contrôleurs aériens anglophones bilingues et unilingues ayant accepté d'être mutés, le Conseil du Trésor a été consulté en vue d'obtenir le versement d'une indemnité à ceux qui engageraient des frais de réinstallation.

Après une étude de trois mois menée par un groupe de travail spécial, le Conseil du Trésor a autorisé le paiement d'une allocation de réinstallation, surnommée «indemnité de déménagement des contrôleurs aériens pour raisons linguistiques». L'indemnité était versée en deux volets. Le premier, intitulé «indemnité de logement», était fondé sur une conclusion du rapport du groupe de travail portant que l'achat d'un logement semblable dans un important centre urbain serait plus coûteux et entraînerait une augmentation de l'hypothèque. Ce paiement avait pour but de réduire l'effet du coût du logement causé par l'augmentation des paiements hypothécaires; il était défini de la façon suivante:

[TRADUCTION]—un paiement annuel versé pendant une période d'au plus cinq ans pour compenser seulement les augmentations d'hypothèque relevées au nouveau lieu d'affectation, selon le coût de l'intérêt, aux taux hypothécaires reconnus, applicable uniquement à la différence entre la valeur estimée ou le prix de vente du logement du contrôleur à Montréal et la valeur estimée d'un logement semblable au nouveau lieu de travail, d'après les coûts du marché résidentiel déclarés trimestriellement par des bureaux de courtage immobilier reconnus dans tout le pays.

Le deuxième était désigné sous le nom de «indemnité de changement de milieu» et était calculé de la façon suivante: une somme globale égale à 1% du traitement annuel de l'employé multiplié par le nombre d'années de service, ne devant pas être inférieur à 500 \$ et ne pas dépasser 5 000 \$.

En échange de l'indemnité, les contrôleurs aériens mutés devaient s'engager par écrit à ne pas vivre au Québec, à ne faire aucune déclaration à la presse et à demeurer à leur nouveau lieu d'affectation pendant cinq ans. En cas de défaut, le contrôleur devait rembourser l'indemnité, au prorata, à partir du premier jour de défaut.

In 1973 the plaintiff purchased a home in the municipality of Pierrefonds, Quebec, for approximately \$16,500, assuming a \$13,000 mortgage with interest at 9¼% per annum with monthly payments of less than \$150. It was ideally located for easy commuting to work. Unable to sell his home prior to leaving Dorval, it was assigned an appraised value of \$28,000 as at December 31, 1976. It was finally sold for \$24,000 in April 1977. Since the plaintiff had contracted not to take up residence in the Province of Quebec upon transferring to his new post in Ottawa, he could not avail himself of the lower housing market in Hull, Quebec. He was unable to find similarly-priced accommodations within the city limits of Ottawa itself and was constrained to looking to the outskirts of the capital to purchase a home he could reasonably afford. He settled in the township of West Carleton, Ontario, a rural community some 40 miles from Ottawa. He purchased a house for \$82,000 which was encumbered by a \$60,000 mortgage bearing interest at the rate of 11½% per annum and monthly payments of \$599. He received an Accommodation Differential payment totalling \$15,571 to compensate over a five-year period for the interest payable on the amount of his increased mortgage as well as the increased rate of interest. In addition, he was awarded a further sum of \$2,155.41 under the terms of the Social Disruption Allowance.

The Crown has taken the position that the entire amount of the Air Traffic Control Linguistic Relocation Allowance constituted taxable income in the hands of the taxpayer for the 1976 taxation year. To buttress that contention, Crown counsel advanced three main arguments. He argued that the sum paid to the plaintiff amounted to "other remuneration" within the meaning of subsection 5(1) of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)] ("the Act") which provides:

5. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment is the salary, wages and other remuneration, including gratuities, received by him in the year.

An alternative argument on this point was also advanced: if the money received by the plaintiff

En 1973, le demandeur a acheté une maison à Pierrefonds (Québec), à environ 16 500 \$, moyennant une hypothèque de 13 000 \$, remboursable au taux annuel de 9¼ %, ce qui portait ses paiements mensuels à moins de 150 \$. L'emplacement était idéal pour son travail. Le demandeur n'a pas pu vendre sa maison avant de quitter Dorval, et la valeur de celle-ci a été estimée à 28 000 \$, au 31 décembre 1976. Il l'a finalement vendue 24 000 \$, en avril 1977. S'étant engagé à ne pas résider dans la province de Québec, après sa mutation à Ottawa, il ne pouvait profiter des prix moins élevés du marché immobilier de Hull (Québec). Il n'a pas pu trouver de logement à un prix semblable, dans les limites de la ville d'Ottawa, et il a été obligé de chercher à l'extérieur de la capitale une maison à un prix raisonnable. Il s'est finalement installé dans le canton de West Carleton (Ontario), communauté rurale située à quelque quarante milles d'Ottawa. Il y a acheté une maison 82 000 \$, à charge d'une hypothèque de 60 000 \$ portant intérêt à 11½ % par année et des versements mensuels de 599 \$. Il a reçu une indemnité de logement de 15 571 \$, pour compenser les intérêts payables sur son hypothèque plus élevée ainsi que le taux d'intérêt plus élevé, pendant une période de cinq ans. De plus, il a reçu la somme de 2 155,41 \$ en vertu de l'indemnité de changement de milieu.

La Couronne prétend que toute la somme de l'indemnité de déménagement des contrôleurs aériens pour des raisons linguistiques constituait un revenu imposable entre les mains du contribuable, pour l'année d'imposition 1976. À l'appui de cette allégation, l'avocat de la Couronne a présenté trois arguments principaux. Il a allégué que la somme versée au demandeur représentait une «autre rémunération» au sens du paragraphe 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)] (ci-après désignée «la Loi») dont voici le texte:

5. (1) Sous réserve de la présente Partie, le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, tiré d'une charge ou d'un emploi est le traitement, salaire et autre rémunération, y compris les gratifications, que ce contribuable a reçus dans l'année.

La Couronne a aussi proposé un argument subsidiaire à ce sujet, savoir que si l'argent reçu par le

did not constitute "other remuneration" *per se*, it should nevertheless be regarded as deemed remuneration for the purposes of section 5 of the Act by virtue of subsection 6(3) of the Act which reads:

6. ...

(3) An amount received by one person from another

(a) during a period while the payee was an officer of, or in the employment of, the payer, or

(b) on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of, an obligation arising out of an agreement made by the payer with the payee immediately prior to, during or immediately after a period that the payee was an officer of, or in the employment of, the payer,

shall be deemed, for the purposes of section 5, to be remuneration for the payee's services rendered as an officer or during the period of employment, unless it is established that, irrespective of when the agreement, if any, under which the amount was received was made or the form or legal effect thereof, it cannot reasonably be regarded as having been received

(c) as consideration or partial consideration for accepting the office or entering into the contract of employment,

(d) as remuneration or partial remuneration for services as an officer or under the contract of employment, or

(e) in consideration or partial consideration for a covenant with reference to what the officer or employee is, or is not, to do before or after the termination of the employment.

Crown counsel submitted that none of the exceptions contemplated by subsection 6(3) applied. He also stressed that the source of the payment was the employer-employee relationship. Counsel conceded that the compensation was not part of the initial employment contract, but he asserted rather forcefully that it did not arise from a collateral arrangement between employer and employee either. He also appeared to argue that, by moving, the plaintiff was rendering a service or performing a duty for his employer.

Counsel for the Crown further contended that sums paid to the plaintiff were amounts to be included in his income from office or employment by virtue of paragraphs 6(1)(a) and (b) [as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s.1] of the Act. Paragraph 6(1)(a) of the Act as it stood in 1976 states:

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:

demandeur ne constitue pas une «autre rémunération» en soi, il devrait néanmoins être considéré comme une rémunération réputée, aux fins de l'article 5 de la Loi, en vertu du paragraphe 6(3) de la Loi que voici:

6. ...

(3) Une somme qu'une personne a reçue d'une autre personne,

a) pendant une période alors que le bénéficiaire faisait partie des cadres du payeur ou était employé par ce dernier, ou

b) au titre ou en paiement intégral ou partiel d'une obligation découlant d'une entente intervenue entre le payeur et le bénéficiaire immédiatement avant, pendant ou immédiatement après une période où ce bénéficiaire faisait partie des cadres du payeur ou était employé par ce dernier,

c) est réputée être, aux fins de l'article 5, une rémunération des services que le bénéficiaire a rendus à titre de cadre ou pendant sa période d'emploi, sauf s'il est établi que, indépendamment de la date où a été conclue l'entente, si entente il y a, en vertu de laquelle cette somme a été reçue ou de la forme ou des effets juridiques de cette entente, cette somme ne peut pas raisonnablement être considérée comme ayant été reçue

c) à titre de contrepartie totale ou partielle de l'acceptation de la charge ou de la conclusion du contrat d'emploi,

d) à titre de rémunération totale ou partielle des services rendus comme cadre ou conformément au contrat d'emploi, ou

e) à titre de contrepartie totale ou partielle d'un engagement prévoyant ce que le cadre ou l'employé doit faire, ou ne doit pas faire, avant ou après la cessation de l'emploi.

f) L'avocat de la Couronne a prétendu qu'aucune des exceptions prévues au paragraphe 6(3) n'était applicable. Il a également insisté sur le fait que le paiement s'expliquait par le lien de subordination entre l'employeur et l'employé. L'avocat a admis que l'indemnisation ne faisait pas partie du contrat d'emploi initial, mais il a affirmé vigoureusement qu'elle ne faisait pas suite non plus à une entente accessoire entre l'employeur et l'employé. De plus, il prétend qu'en démissionnant, le demandeur rendait un service à son employeur ou exerçait une fonction pour ce dernier.

L'avocat de la Couronne a également ajouté que les sommes versées au demandeur étaient des éléments à inclure dans son revenu tiré d'une charge ou d'un emploi, en vertu des alinéas 6(1)a) et b) [mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 1] de la Loi. Voici ce que prévoyait l'alinéa 6(1)a) de la Loi, en 1976:

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) 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; [My underlining.]

Crown counsel argued that the payment of this so-called "allowance" to the taxpayer should be treated as a benefit accruing to the latter by virtue of his office or employment regardless of whether or not the amount was sufficient to adequately compensate the plaintiff for the real loss incurred upon his transfer to Ottawa. Finally he pointed out that the amount received by the plaintiff did not qualify as one of the exceptions which are provided in paragraph 6(1)(b) of the Act:

6. (1) ...

(b) all amounts received by him in the year as an allowance for personal or living expenses or as an allowance for any other purpose, except

(i) travelling or personal or living expense allowances

(A) expressly fixed in an Act of the Parliament of Canada, or

(B) paid under the authority of the Treasury Board to a person who was appointed or whose services were engaged pursuant to the *Inquiries Act*, in respect of the discharge of his duties relating to such appointment or engagement,

(ii) travelling and separation allowances received under service regulations as a member of the Canadian Forces,

(iii) representation or other special allowances received in respect of a period of absence from Canada as a person described in paragraph 250(1)(b), (c) or (d),

(iv) representation or other special allowances received by an agent-general of a province in respect of a period while he was in Ottawa as the agent-general of the province,

(v) reasonable allowances for travelling expenses received by an employee from his employer in respect of a period when he was employed in connection with the selling of property or negotiating of contracts for his employer,

(vi) reasonable allowances received by a minister or clergyman in charge of or ministering to a diocese, parish or congregation for expenses for transportation incident to the discharge of the duties of his office or employment,

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; [C'est moi qui souligne.]

L'avocat de la Couronne a prétendu que le versement de cette soi-disant «indemnité» au contribuable devrait être considéré comme un avantage conféré en vertu de sa charge ou de son emploi, peu importe si le montant était assez élevé pour indemniser le demandeur de façon satisfaisante à l'égard des pertes réellement subies lors de sa mutation à Ottawa. Finalement, il a souligné que la somme reçue par le demandeur ne correspondait pas à l'une des exceptions prévues à l'alinéa 6(1)b) de la Loi:

6. (1) ...

b) toutes les sommes qu'il a reçues dans l'année à titre d'allocations pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocations pour toute autre fin, sauf

(i) les allocations pour frais de déplacement, frais personnels ou frais de subsistance

(A) expressément établies dans une loi du Parlement du Canada, ou

(B) payées en vertu d'une autorisation du conseil du Trésor à une personne nommée, ou dont les services étaient retenus, conformément à la *Loi sur les enquêtes*, relativement à l'accomplissement des fonctions afférentes à sa nomination ou à son engagement,

(ii) les allocations de déplacement et les indemnités d'absence du foyer reçues en vertu de règlements militaires à titre de membre des Forces canadiennes,

(iii) les allocations de représentation ou autres allocations spéciales reçues et afférentes à une période d'absence hors du Canada, à titre de personne visée à l'alinéa 250(1)b), c) ou d),

(iv) les allocations de représentation ou autres allocations spéciales reçues par un agent général d'une province et afférentes à une période pendant laquelle il était à Ottawa en qualité d'agent général de la province,

(v) les allocations raisonnables pour frais de déplacement reçues de son employeur par un employé et afférentes à une période pendant laquelle son emploi était relié à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur,

(vi) les allocations raisonnables reçues par un ministre du culte ou un membre du clergé desservant un diocèse, une paroisse ou une congrégation, ou en ayant la charge, pour les frais de transport qu'a entraînés l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi,

(vii) allowances (not in excess of reasonable amounts) for travelling expenses received by an employee (other than an employee employed in connection with the selling of property or negotiating of contracts for his employer) from his employer if they were computed by reference to time actually spent by the employee travelling away from

(A) the municipality where the employer's establishment at which the employee ordinarily worked or to which he ordinarily made his reports was located, and

(B) the metropolitan area, if there is one, where that establishment was located,

in the performance of the duties of his office or employment,

(viii) such part of the aggregate of allowances received by a volunteer fireman from a government, municipality or other public authority for expenses incurred by him in respect of, in the course of, or by virtue of the discharge of his duties as a volunteer fireman, as does not exceed \$300; or

(ix) allowances (not in excess of reasonable amounts) received by an employee from his employer in respect of any child of the employee living away from the employee's domestic establishment in the place where the employee is required by reason of his employment to live and in full-time attendance at a school in which the language primarily used for instruction is the official language of Canada primarily used by the employee if

(A) a school suitable for that child primarily using that language of instruction is not available in the place where the employee is so required to live, and

(B) the school that the child attends is the school closest to that place in which that language is the language primarily used for instruction;

Counsel for the plaintiff, on the other hand, submitted that the payment did not constitute income from office or employment. The effective source of the income was not for services rendered by the plaintiff to his employer, but rather a separate and distinct contract between the parties. In counsel's opinion, the payment of the money was intended as an incentive for the employees to leave the Province of Quebec without stirring up a controversy.

He further argued that the compensation paid to the air traffic controllers for their relocation did not confer a benefit on them since it did not improve their position *vis-à-vis* those employees who remained in the Province of Quebec. To counsel's mind, the "allowance" was a one-shot payment to compensate for what constituted a capital loss brought about by the increased cost in change

(vii) les allocations (ne dépassant pas des sommes raisonnables) pour frais de déplacement qu'un employé (autre qu'une personne dont l'emploi est relié à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur) a reçues de son employeur, si elles ont été calculées en fonction du temps qu'a véritablement passé l'employé à voyager à l'extérieur

(A) de la municipalité où était situé l'établissement de l'employeur dans lequel l'employé travaillait habituellement ou auquel il adressait ordinairement ses rapports, et,

(B) le cas échéant, de la région métropolitaine où était situé cet établissement,

dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi,

(viii) la partie du total des allocations reçues, par un pompier dit volontaire, d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre administration publique, au titre des dépenses qu'il a engagées dans l'accomplissement ou en vertu de ses fonctions de volontaire, qui ne dépasse pas \$300; ou

(ix) les allocations (jusqu'à concurrence de leur montant raisonnable) qu'un employé a reçues de son employeur pour un enfant de l'employé vivant à l'extérieur du domicile de ce dernier au lieu où il est obligé de demeurer en raison de son emploi et fréquentant à plein temps un établissement scolaire dans lequel la langue principale d'enseignement est celle des langues officielles du Canada qui est la langue première de l'employé, à la condition que

(A) aucun établissement scolaire convenant à l'enfant et utilisant principalement cette langue dans l'enseignement ne soit accessible au lieu où l'employé est tenu de demeurer, et

(B) que l'établissement scolaire que l'enfant fréquente soit celui des établissements où cette langue est la principale langue de l'enseignement qui est le plus proche de ce lieu;

D'autre part, l'avocat du demandeur a prétendu que le paiement en cause ne constituait pas un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi. Ce revenu n'avait pas pour origine des services rendus par le demandeur à son employeur mais plutôt un contrat distinct conclu entre les parties. Selon l'avocat, le versement de cette somme visait à inciter les employés à quitter le Québec sans soulever de controverse.

Il a également allégué que l'indemnisation versée aux contrôleurs aériens à l'égard de leur déménagement ne leur donnait pas un avantage puisqu'elle n'améliorait pas leur situation par rapport aux employés restés au Québec. L'avocat estime que l'«indemnité» était une somme globale devant indemniser le contrôleur pour la perte en

of accommodation required by the transfer to another place of employment.

Counsel for the plaintiff disputed the allegation that the amount paid to the plaintiff was an "allowance" within the meaning of the Act. He conceded that there was no obligation placed upon the recipients of the so-called "allowance" to actually purchase another home in order to qualify, but he had in fact purchased a residence and he maintained that the amount in question could not be considered an allowance as the taxpayer had, as anticipated, increased mortgage costs.

Counsel also brought to my attention the fact that the transfer of his client turned out to be a demotion.

Concerning the Social Disruption Allowance, counsel did not press his argument except to stress that the sum failed to compensate adequately for the dislocation and the inconvenience suffered by the plaintiff and his family. He particularly pointed out that the plaintiff's transfer caused his spouse, who had eleven years' experience as a nurse, to give up her job and prospects of advancement with the Department of Veteran Affairs. She was unable to transfer to a comparable hospital in Ontario and remained unemployed for two months. From an administrative position, his wife, unilingual French-speaking, had to return to floor duty; lifting patients in hospital led to a serious injury which has left her semi-invalid.

With these facts in mind, I restate the issue to be resolved: should the sum paid to the taxpayer in the 1976 taxation year be considered other remuneration, or a benefit arising by reason of an office or employment, or, yet, an allowance for unexempted personal or living expenses or for any other purpose and consequently be included in his income for that year?

Much relevant authority dealing with subsection 5(1) and paragraphs 6(1)(a) and (b) of the Act was referred to by counsel for the plaintiff. My own research provided some useful decisions.

capital causée par l'augmentation du coût du logement lors de sa mutation à un autre lieu de travail.

L'avocat du demandeur a contesté l'allégation selon laquelle la somme versée au demandeur était une «allocation» au sens de la Loi. Il a reconnu que les bénéficiaires de la soi-disant «allocation» n'étaient aucunement obligés d'acheter une autre maison pour recevoir cette somme, mais il a ajouté que dans les faits, le demandeur avait bel et bien acheté une résidence, et la somme en question ne pouvait être considérée comme une allocation puisque le contribuable devait assumer une hypothèque plus importante, comme il l'avait prévu.

L'avocat a également attiré mon attention sur le fait que la mutation de son client a finalement pris la forme d'une rétrogradation.

Quant à l'indemnité de changement de milieu, l'avocat n'a pas insisté sur cet argument, soulignant seulement que la somme ne suffisait pas à indemniser le demandeur de façon satisfaisante pour le changement de milieu et les inconvénients que sa famille et lui ont subis. Il a indiqué notamment qu'à cause de la mutation du demandeur, l'épouse de ce dernier, qui avait onze ans d'expérience comme infirmière, a dû abandonner son emploi et renoncer à ses chances d'avancement au sein du ministère des Anciens combattants. Elle n'a pu être mutée dans un hôpital semblable en Ontario et elle est restée sans emploi pendant deux mois. Francophone unilingue, elle a dû abandonner son poste administratif et reprendre le travail sur les étages; elle a subi une grave blessure en soulevant des patients à l'hôpital, ce qui l'a laissée semi-invalid.

Compte tenu de ces faits, je répète le point en litige: est-ce que la somme versée au contribuable au cours de l'année d'imposition 1976 doit être considérée comme une autre rémunération ou comme un avantage tiré d'une charge ou d'un emploi, ou encore comme une allocation pour frais personnels ou de subsistance ou pour toute autre fin, et par conséquent, incluse dans son revenu de cette année?

L'avocat du demandeur a cité une abondante jurisprudence pertinente, portant sur le paragraphe 5(1) et les alinéas 6(1)(a) et (b) de la Loi. J'ai trouvé moi-même quelques décisions utiles à cet égard.

The plaintiff made reference to the following cases: *Scanlan v. M.N.R.* (1951), 51 DTC 84 (T.A.B.); *Laidler v. Perry (Inspector of Taxes)*, [1965] 2 All E.R. 121 (H.L.); *Buchanan, George Smith v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 Ex.C.R. 11; (1966), 66 DTC 5257; *Le Ministre du Revenu national v. Bhéner, Wilbrod*, [1968] 1 Ex.C.R. 146; (1967), 67 DTC 5186; *Ransom, Cyril John v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 Ex.C.R. 293; (1967), 67 DTC 5235; *Martel v. M.N.R.*, [1970] Ex.C.R. 68; 70 DTC 6204; *R. v. Pascoe*, [1976] 1 F.C. 372; (1975), 75 DTC 5427 (C.A.); *Lepine, G. v. M.N.R.* (1977), 78 DTC 1637 (T.R.B.); *Dauphinee, T. v. The Queen* (1980), 80 DTC 6267 (F.C.T.D.); *R. v. Demers*, [1981] 2 F.C. 121; (1980), 81 DTC 5256 (T.D.); *R. v. Savage*, [1983] 2 S.C.R. 428; 83 DTC 5409; *Cutmore, R. H. et al. v. M.N.R.* (1986), 86 DTC 1146 (T.C.C.); and *Gagnon v. The Queen*, [1986] 1 S.C.R. 264; 86 DTC 6179.

Counsel for the Crown only relied on the *Ransom* decision, *supra*.

Of the above, in my view, the most pertinent dealing with two of the issues is the *Ransom* case which was concerned with the reimbursement of an employee for the loss on the sale of his house upon transferring to another city. Others worthy of detailed examination are the cases of *Pascoe (supra)* and *Gagnon (supra)* which dealt with the definition of "allowance" for the purposes of paragraph 6(1)(b) of the Act.

The remainder of the authorities appear confined to their own set of facts.

"Other Remuneration": Subsection 5(1)

The expression "other remuneration" is not defined in the Act; it is included in section 5 in the phrase "salary, wages and other remuneration, including gratuities". Given its location, I am inclined to give effect to the *ejusdem generis* rule of interpretation and read "other remuneration" as an amount of the same nature as its antecedents in the sentence, namely "salary" and "wages". They are defined in subsection 248(1) of the Act, but by the express words of that subsection, they have no application to section 5. It therefore becomes necessary to look elsewhere in order to interpret

Le demandeur a cité les affaires suivantes: *Scanlan v. M.N.R.* (1951), 51 DTC 84 (C.A.I.); *Laidler v. Perry (Inspector of Taxes)*, [1965] 2 All E.R. 121 (H.L.); *Buchanan, George Smith v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 R.C.É. 11; (1966), 66 DTC 5257; *Le Ministre du Revenu national v. Bhéner, Wilbrod*, [1968] 1 R.C.É. 146; (1967), 67 DTC 5186; *Ransom, Cyril John v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 R.C.É. 293; (1967), 67 DTC 5235; *Martel v. M.N.R.*, [1970] R.C.É. 68; 70 DTC 6204; *R. c. Pascoe*, [1976] 1 C.F. 372; (1975), 75 DTC 5427 (C.A.); *Lepine, G. v. M.N.R.* (1977), 78 DTC 1637 (C.R.I.); *Dauphinee, T. c. La Reine* (1980), 80 DTC 6267 (C.F. 1^{re} inst.); *R. c. Demers*, [1981] 2 C.F. 121; (1980), 81 DTC 5256 (1^{re} inst.); *R. c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428; 83 DTC 5409; *Cutmore, R. H. et al. v. M.N.R.* (1986), 86 DTC 1146 (C.C.I.); et *Gagnon c. La Reine*, [1986] 1 R.C.S. 264; 86 DTC 6179.

L'avocat de la Couronne ne s'est fondé que sur l'arrêt *Ransom*, précité.

À mon avis, de toute la jurisprudence susmentionnée, l'affaire la plus pertinente à l'égard des deux questions en litige est l'arrêt *Ransom* portant sur le remboursement à un employé de la perte subie au moment de la vente de sa maison, lors de sa mutation dans une autre ville. D'autres décisions méritent d'être étudiées avec soin, savoir les arrêts *Pascoe* et *Gagnon*, précités, où il est question de la définition de l'«allocation» aux fins de l'alinéa 6(1)b) de la Loi.

Les autres décisions citées ne semblent applicables qu'aux faits pertinents de chaque espèce.

«Autre rémunération»: Paragraphe 5(1)

L'expression «autre rémunération» n'est pas définie dans la Loi; elle est prévue à l'article 5 dans la phrase «traitement, salaire et autre rémunération, y compris les gratifications». Compte tenu de la place qu'elle occupe dans cette disposition de la Loi, je suis tenté d'appliquer la règle *ejusdem generis* et d'interpréter «autre rémunération» comme une somme de la même nature que les mots qui les précèdent dans la phrase, c'est-à-dire «traitement» et «salaire». Ces derniers sont définis au paragraphe 248(1) de la Loi, mais selon les termes exprès de ce paragraphe, ils ne s'appli-

the word "remuneration", for the purposes of section 5. In this respect, I have taken the liberty of quoting from *The Shorter Oxford English Dictionary* (3rd ed.), Clarendon Press, Oxford, 1973:

Remunerate . . . 1. *trans.* To repay, requite, make some return for (services, etc.). 2. To reward (a person); to pay (a person) for services rendered or work done. . . Hence **Remuneration**, reward, recompense, repayment; payment, pay.

Salary . . . 1. Fixed payment made periodically to a person as compensation for regular work; now usu. for non-manual or non-mechanical work (as opp. to *wages*). 2. [obsolete] Remuneration for services rendered; fee, honorarium . . .

Wage . . . [1. obsolete] 2. A payment to a person for service rendered; now esp. the amount paid periodically for the labour or service of a workman or servant. *Freq. pl.* . . . [The square brackets are mine.]

These definitions presume compensation for a service rendered.

The *Ransom* case, *supra*, also emphasized a similar connection between the rendering of service and the payment of the amount before the compensation was to be considered income from an office or employment. At the time of the *Ransom* decision, the present subsection 5(1) was combined with paragraphs 6(1)(a) and (b). Noël J., referring to the old section 5 as a whole, wrote at pages 307 Ex.C.R.; 5242 DTC:

In order, however, to properly evaluate its intent it is, I believe, necessary to bear in mind firstly, that section 5 of the Act is concerned solely with the taxation of income identified by its relationship to a certain entity, namely, an office or employment and in order to be taxable as income from an office or employment, money received by an employee must not merely constitute income as distinct from capital, but it must arise from his office or employment . . . Secondly, the question whether a payment arises from an office or employment depends on its causative relationship to an office or employment, in other words, whether the services in the employment are the effective cause of the payment.

The payment with which I am concerned did not form any part of, or adjustment to, the plaintiff's normal salary. He received his full annual wages; the amount in question was in addition to normal compensation and in no way related to services performed by the taxpayer. The amount paid to the plaintiff was intended to defray the additional

quent pas à l'article 5. Il est donc nécessaire de chercher ailleurs une interprétation de «rémunération», aux fins de l'article 5. À cet égard, je cite le *Shorter Oxford English Dictionary*, (3^e éd.), Clarendon Press, Oxford, 1973:

[TRADUCTION] **Rémunérer** . . . 1. *trans.* Payer, rembourser ou défrayer de quelque façon (le prix des services, etc.). 2. Récompenser (une personne), payer (quelqu'un) pour les services rendus ou le travail effectué . . . Donc **Rémunération**, récompense, remboursement: paiement, paie.

Traitement . . . 1. Paiement fixe fait périodiquement à une personne à titre d'indemnisation d'un travail régulier; de nos jours, utilisé habituellement pour les travaux non manuels ou non mécaniques (par opposition au *salaire*). 2. [anc.] Rémunération pour services rendus; honoraires, émoluments . . .

Salaire . . . [1. anc.] 2. Paiement à une personne pour services rendus; de nos jours, utilisé surtout pour la somme versée périodiquement à un travailleur ou à un subalterne pour son travail ou ses services. [Les crochets ne figurent pas dans le texte original.]

Ces définitions laissent présumer qu'il s'agit de l'indemnisation de services rendus.

Dans l'affaire *Ransom*, précitée, le juge souligne également le lien semblable qui doit exister entre la prestation de services et le paiement de la somme avant que l'indemnisation puisse être considérée comme un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi. À l'époque de l'arrêt *Ransom*, le paragraphe 5(1) était combiné aux alinéas 6(1)(a) et (b). Au sujet de l'ancien article 5 en entier, voici ce qu'a écrit le juge Noël aux pages 307 R.C.É.; 5242 DTC:

[TRADUCTION] Cependant, afin d'évaluer adéquatement l'esprit de l'article 5, j'estime qu'il est nécessaire de se rappeler tout d'abord qu'il porte uniquement sur l'imposition du revenu qui n'existe qu'à cause d'un lien avec une certaine entité, savoir une charge ou un emploi, et que pour être imposables à titre de revenu tiré d'une charge ou d'un emploi, les sommes reçues par un employé ne doivent pas constituer uniquement un revenu, distinct du capital, mais elles doivent également provenir de sa charge ou de son emploi . . . Deuxièmement, la question de savoir si un paiement est tiré d'une charge ou d'un emploi dépend du lien de causalité qui existe entre cette somme et la charge ou l'emploi; en d'autres termes, il faut déterminer si les services rendus dans le cadre de l'emploi sont réellement la cause du paiement.

Le paiement en cause ne faisait pas partie du traitement habituel du demandeur, ni n'en constituait un rajustement. Il a reçu tout son salaire annuel; la somme en cause a été ajoutée au revenu habituel et n'est aucunement liée aux services rendus par le contribuable. La somme versée au demandeur visait à défrayer les coûts additionnels

cost of a greater mortgage he would have to assume upon relocating.

This payment, offered to transferring employees, did not arise by virtue of the contract of employment. Its source is the object of a special, collateral arrangement between employer and employee arrived at just prior to the transfer. This arrangement was not part of the terms of employment either before or after; the scheme was designed to indemnify transferring employees for a capital loss and to quell a possible labour relations catastrophe. The payment never arose under the contract of employment nor in relation to services rendered to the employer by the employee; I fail to see how this compensation can, on the face of it, constitute "other remuneration" within the meaning of subsection 5(1) of the Act.

Deemed Remuneration: Subsection 6(3)

Subsection 6(3) of the Act creates a presumption that an amount paid by an employer to an employee:

- 6(3)(a) during the course of the employment period; or
- 6(3)(b) pursuant to an obligation arising out of an agreement made between the employer and the employee immediately prior to, during, or after, such period

constitutes remuneration for the purposes of section 5 of the Act. *Prima facie*, in the absence of any evidence to the contrary, one would have to conclude that the amount at issue falls within subsection 6(3) and therefore becomes "remuneration" for the purposes of section 5.

To rebut this presumption, that the payment is to be treated as remuneration, the taxpayer must establish that the amount could not reasonably be regarded as one of three things:

- 6(3)(c) consideration or partial consideration for accepting the office or entering into the contract of employment;
- 6(3)(d) remuneration or partial remuneration for services as an officer or under the contract of employment;

d'une hypothèque plus élevée qu'il a dû assumer lors de sa réinstallation.

Ce paiement, offert aux employés mutés, ne découle pas du contrat d'emploi. Il faisait suite à une entente accessoire et spéciale, entre l'employeur et l'employé, conclue juste avant la mutation. Cette entente ne faisait pas partie des conditions d'emploi, ni avant ni après la mutation; elle devait servir à compenser la perte en capital subie par les employés mutés et à éviter une éventuelle catastrophe en matière de relations du travail. Le paiement n'a jamais découlé du contrat d'emploi et n'est aucunement lié aux services rendus à l'employeur par l'employé. Je ne vois pas comment cette indemnité pourrait, à première vue, constituer une «autre rémunération» au sens du paragraphe 5(1) de la Loi.

d Rémunération réputée: Paragraphe 6(3)

Le paragraphe 6(3) de la Loi crée une présomption selon laquelle une somme versée par un employeur à un employé:

- 6(3)(a) pendant la période d'emploi; ou
- 6(3)(b) en vertu d'une obligation découlant d'une entente intervenue entre l'employeur et l'employé immédiatement avant, pendant ou après une telle période,

constitue une rémunération aux fins de l'article 5 de la Loi. À première vue, en l'absence de toute preuve contraire, il faudrait conclure que la somme en cause correspond au paragraphe 6(3) et constitue donc une «rémunération», au sens de l'article 5.

Pour réfuter cette présomption, à savoir que le paiement doit être traité comme une rémunération, le contribuable doit démontrer que cette somme ne peut pas raisonnablement être considérée comme l'une de trois choses:

- 6(3)(c) contrepartie totale ou partielle de l'acceptation de la charge ou de la conclusion du contrat d'emploi;
- 6(3)(d) rémunération totale ou partielle des services rendus comme cadre ou conformément au contrat d'emploi;

6(3)(e) in consideration or partial consideration for a covenant with reference to what the officer or employee is, or is not, to do before or after the termination of the employment.

Though counsel did not address this issue in argument, I am satisfied that the taxpayer has met the evidentiary burden of proof required of him to displace the presumption that the amount he received constituted remuneration under subsection 6(3). On the facts of this case, it cannot be supported:

- that the payment was made to entice the plaintiff “into accepting the office or entering into the contract of employment”;
- that it was remuneration or partial remuneration for services;
- that the payment was related to consideration for a covenant undertaken by the employee as to what he was to do or not do, before or after termination of the employment.

Money paid as an incentive to compensate for a capital loss brought about by an involuntary transfer while remaining in the employ of the same employer and providing no economic benefit to either party is not caught by subsection 6(3).

Benefit Received in Respect of, in the Course of or by Virtue of an Office or Employment: Paragraph 6(1)(a)

Paragraph 6(1)(a) states that there is to be included in an employee's income other benefits of any kind whatever received or enjoyed by him in the year in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment. Exempt from tax are benefits derived by an employee from his employer's contributions to or under a registered pension fund or plan, group sickness or accident insurance plan, supplementary unemployment benefit plan, deferred profit sharing plan or group term life insurance policy, under an employee benefit plan or employee trust, or a benefit in relation to the use of an automobile, except to the extent that it relates to the operation of the automobile.

6(3)e) à titre de contrepartie totale ou partielle d'un engagement prévoyant ce que le cadre ou l'employé doit faire, ou ne doit pas faire, avant ou après la cessation de l'emploi.

Même si les avocats n'ont pas traité de cette question dans leurs plaidoiries, je suis convaincu que le contribuable s'est déchargé du fardeau de la preuve et a renversé la présomption selon laquelle la somme reçue constituait une rémunération en vertu du paragraphe 6(3). Selon les faits de l'espèce, il est impossible de conclure ce qui suit:

- le paiement visait à inciter le demandeur «à accepter la charge ou à conclure le contrat d'emploi»;
- il s'agissait d'une rémunération totale ou partielle des services rendus;
- le paiement était lié à une contrepartie d'un engagement prévoyant ce que l'employé doit faire, ou ne doit pas faire, avant ou après la cessation de l'emploi.

La somme versée pour compenser une perte en capital subie lors d'une mutation involontaire, à l'emploi du même employeur, n'accordant aucun avantage économique à l'une ou l'autre des parties, n'est pas visée par le paragraphe 6(3).

Avantages reçus au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi: alinéa 6(1)a)

L'alinéa 6(1)a) prévoit que les autres avantages de quelque nature que ce soit que l'employé a reçus ou dont il a joui dans l'année, au titre de l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi doivent être inclus dans le revenu de l'employé. Les avantages résultant des contributions de son employeur à une caisse ou régime enregistré de pension, à un régime d'assurance collective contre la maladie ou les accidents, à un régime de service de santé privé, à un régime de prestations supplémentaires de chômage, à un régime de participation différée aux bénéfices ou à une police collective d'assurance temporaire sur la vie, en vertu d'un régime de prestations aux employés ou d'une fiducie d'employés, ou des avantages relatifs à l'usage d'une automobile sauf dans la mesure où ils étaient liés au fonctionnement de celle-ci, ne sont pas imposables.

My interpretation of paragraph 6(1)(a) leads me to the conclusion that a determination must be made as to whether the payment received by the taxpayer did in fact constitute a benefit and whether it was received "in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment".

As previously stated, I am satisfied that the payment made to the taxpayer in question did not arise in relation to his office or employment; substantially it was made in order to avoid a potential labour dispute and directed to the plaintiff as a person rather than in his capacity as an employee.

The case of *Phaneuf Estate v. R.*, [1978] 2 F.C. 564; 78 DTC 6001 (T.D.) fashioned a test for determining whether a payment constitutes an employment benefit. Thurlow A.C.J. (as he then was) said at pages 572 F.C.; 6005 DTC:

While the language of the statutes differ, the test expressed by Viscount Cave L.C. (*supra*) appears to me to express, as well as it can be expressed, the essence of what falls within the taxing provision of the *Income Tax Act*. Is the payment made "by way of remuneration for his services" or is it "made to him on personal grounds and not by way of payment for his services"? It may be made to an employee but is it made to him as employee or simply as a person. Another way of stating it is to say is it received in his capacity as employee, but that appears to me to be the same test. To be received in the capacity of employee it must, as I see it, partake of the character of remuneration for services. That is the effect that, as it seems to me, the words "in respect of, in the course of or by virtue of an office or employment" in paragraph 6(1)(a) have.

The Supreme Court of Canada in *Savage* (*supra*) accepted this test but not without reservation. It disagreed with the statement that, to be received in the capacity of employee, the payment had to be characterized as remuneration for services; it cited the passage from *R. v. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727; 72 DTC 6329 (C.A.) which appears to be authority for the proposition of "conferring an economic benefit". Evans J.A., speaking for the Court, said at pages 6335-6336 DTC; 738 O.R.:

I am of the opinion that there is no difference between money and money's worth in calculating income. They are both benefits and fall within the language of ss. 3 and 5 [now 6] of the Act, being benefits received or enjoyed by the respondent in

Selon mon interprétation de l'alinéa 6(1)a), je conclus que je dois déterminer si le paiement reçu par le contribuable constituait véritablement un avantage et s'il a été reçu «au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi».

Comme je l'ai déjà affirmé, je suis convaincu que le paiement versé au contribuable ne découlait pas de sa charge ou de son emploi; il avait essentiellement pour but d'éviter un conflit de travail et était destiné au demandeur en tant que simple particulier plutôt qu'employé.

La Division de première instance de la Cour fédérale a énoncé des critères pour déterminer si un paiement constitue un avantage tiré d'un emploi, dans l'arrêt *La succession Phaneuf c. R.*, [1978] 2 C.F. 564; 78 DTC 6001. Voici ce que le juge Thurlow, alors juge en chef adjoint, a affirmé aux pages 572 C.F.; 6005 DTC:

Malgré la différence de libellé des lois, le critère formulé par le vicomte Cave, lord Chancelier (*supra*) exprime, de la meilleure façon possible, l'essentiel des dispositions fiscales de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le paiement a-t-il été fait «à titre de rémunération pour ses services» ou «sur une base personnelle et non comme rétribution de ses services»? On peut faire versement à un employé, mais celui-ci le reçoit-il à titre d'employé ou comme simple particulier? On peut aussi se demander s'il l'a reçu en sa qualité d'employé, mais le critère est le même. Il ne le reçoit en sa qualité d'employé que lorsqu'il s'agit de rémunération pour des services rendus. Tel est bien, à mon avis, le sens des expressions «au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi» utilisées dans l'alinéa 6(1)a).

Dans l'arrêt *Savage*, précité, la Cour suprême du Canada a accepté ce critère, mais non sans réserve. Elle a rejeté l'affirmation selon laquelle, pour qu'une personne reçoive un paiement à titre d'employé, le paiement doit être considéré comme une rémunération versée pour services rendus; elle a cité le passage suivant de *R. v. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727; 72 DTC 6329 (C.A.) qui semble faire autorité pour ce qui est du sens de l'expression [TRADUCTION] «conférant un avantage économique». Voici ce qu'a affirmé le juge d'appel Evans, au nom de la Cour, aux pages 6335 et 6336 DTC; 738 O.R.:

[TRADUCTION] À mon avis, il n'y a pas de différence entre l'argent et l'équivalent en argent, lors du calcul du revenu. Ce sont tous deux des avantages au sens des art. 3 et 5 [maintenant 6] de la Loi, c'est-à-dire des avantages que l'intimé a reçus ou

respect of, in the course of, or by virtue of his office or employment. I do not believe the language to be restricted to benefits that are related to the office or employment in the sense that they represent a form of remuneration for services rendered. If it is a material acquisition which confers an economic benefit on the taxpayer and does not constitute an exemption, e.g., loan or gift, then it is within the all-embracing definition of s. 3 [i.e. the definition of "income"]. [Square brackets and underlining are mine.]

In *Savage, supra*, the Court in distinguishing the *Phaneuf* case, *supra*, wrote as follows at pages 441-442 S.C.R.; 5414 DTC:

It is difficult to conclude that the payments by Excelsior to Mrs. Savage were not in relation to or in connection with her employment. As Mr. Justice Grant said, the employee took the course to improve his or her knowledge and efficiency in the company business and for better opportunity of promotion.

As Crown counsel submits, the sum of \$300 received by Mrs. Savage from her employer was a benefit and was received or enjoyed by her in respect of, in the course of or by virtue of her employment within the meaning of s. 6(1)(a) of the *Income Tax Act*; it was paid by her employer in accordance with company policy upon the successful completion of courses "designed to provide a broad understanding of modern life insurance and life insurance company operations" and "to encourage self-upgrading of staff members"; the interest of the employer "was that the courses would make her a more valuable employee"; Mrs. Savage took the courses to "improve [her] knowledge and efficiency in the company business and for better opportunity for promotion". Distinguishing this case from *Phaneuf*, there was no element of gift, personal bounty or of considerations extraneous to Mrs. Savage's employment.

I would hold that the payments received by Mrs. Savage were in respect of employment. That, of itself, makes them income from a source under s. 3 of the Act.

It is clear to me that on the facts in *Savage* there was no element of gift, personal bounty or of consideration extraneous to the taxpayer's employment. The Court was satisfied that the award of \$300 for having successfully completed a course recommended by the company was "in accordance with company policy ... designed to provide a broad understanding of modern life insurance ... to encourage self-upgrading of staff members ... make ... [for] a more valuable employee ... [more efficient] in the company business and for better opportunity for promotion." These words clearly imply that, though some relation between the payment and employment are inevitable, the primary purpose of the allowance, in order to

dont il a joui au titre, dans l'occupation ou en vertu de sa charge ou de son emploi. Je ne crois pas que ces dispositions soient restreintes aux avantages liés à la charge ou à l'emploi, en ce sens qu'ils représentent une forme de rémunération pour services rendus. S'il s'agit d'une acquisition matérielle qui confère un avantage économique au contribuable et ne constitue pas une exception, comme un prêt ou un cadeau, elle est alors visée par la définition générale de l'art. 3 [la définition de «revenu»]. [Non souligné dans le texte original auquel j'ai ajouté des crochets.]

b Dans l'affaire *Savage*, précitée, la Cour a distingué l'espèce de l'arrêt *Phaneuf*, précité, et affirmé ce qui suit aux pages 441 et 442 R.C.S.; 5414 DTC:

Il est difficile de conclure que les paiements effectués par Excelsior à M^{me} Savage ne se rapportaient pas ou n'étaient pas liés à son emploi. Comme l'a dit le juge Grant, les employés suivaient les cours pour améliorer leurs connaissances et leur rendement et pour avoir plus de chances d'avancement.

Comme le fait valoir le substitut du procureur général, la somme de 300 \$ que M^{me} Savage a reçue de son employeur constitue un avantage qu'elle a reçu ou dont elle a joui au titre, dans l'occupation ou en vertu de son emploi au sens de l'al. 6(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; ce montant lui a été versé par son employeur, conformément à une politique de la compagnie, après qu'elle eut terminé avec succès des cours [TRADUCTION] «conçus pour donner une vue d'ensemble de l'assurance-vie moderne et du fonctionnement d'une compagnie d'assurance-vie» et [TRADUCTION] «pour encourager les membres du personnel à se perfectionner»; l'intérêt de l'employeur [TRADUCTION] «était que les cours en feraient une employée plus précieuse»; M^{me} Savage a suivi ces cours pour [TRADUCTION] «améliorer ses connaissances et son rendement et pour avoir plus de chances d'avancement». La présente espèce est différente de la décision *Phaneuf* en ce sens qu'il n'est pas question ici d'un cadeau, d'un don personnel ou de considérations qui n'ont rien à voir avec l'emploi de M^{me} Savage.

Selon moi, M^{me} Savage a reçu les paiements au titre de son emploi. Cela, en soi, en fait un revenu au sens de l'art. 3 de la Loi.

Il me semble clair que d'après les faits pertinents dans *Savage*, il n'y avait aucun élément de cadeau, de don personnel ou de considérations non liés à l'emploi de la contribuable. La Cour était convaincue que la somme de 300 \$ remise à l'employée qui a réussi aux cours recommandés par la société «conformément à une politique de la compagnie ... conçus pour donner une vue d'ensemble de l'assurance-vie moderne ... pour encourager les membres du personnel à se perfectionner ... en [faire] une employée plus précieuse ... [avec un meilleur] rendement et pour avoir plus de chances d'avancement». Cela signifie clairement que, même s'il est inévitable que l'emploi et le paiement soient liés, pour être exempté d'impôt, l'indemnité

qualify as exempt, must be completely extraneous to the employment and the amount should not constitute a benefit either to the employer or to the employee in relation to the employment. In the case before me the payment was to the taxpayer in his capacity as a person. The employee had no choice in accepting the transfer. The motivation was political and was brought about by a labour dispute. The transfer to Ottawa was involuntary and certainly did not improve traffic safety at the Ottawa International Airport. The payment of this sum cannot be related to company policy, to providing greater understanding of air traffic control or better understanding of company operations, to upgrading the staff member, to making the taxpayer a more valuable employee nor did it create an opportunity for promotion.

In the case of *Roy, J.L. v. M.N.R.* (1979), 80 DTC 1005 (T.R.B.), the employer had set up a "redundancy program" under which it paid a substantial sum to the taxpayer over a period of years following his peremptory dismissal. The payments were based on the taxpayer's length of service, salary level, age, number of years to pension age, insurance and so on. The Tax Review Board held at page 1007:

The formula under the redundancy fund was carefully calculated and motivated by the company to preclude litigation or threat thereof by an employee who was dismissed. The payments made to the appellant under its redundancy fund were not benefits received by virtue of the contract of employment of the appellant but rather they arose under an arrangement subsequent to the termination of the employment contract.

Similarly, in the present case, the payments made to the transferring air traffic controllers did not arise by virtue of the contract of employment but rather pursuant to a separate agreement, which was entered into before the effective date of the transfers as opposed to after termination of the employment as in *Roy (supra)*. But more importantly, the payment of the allowance with which I am concerned was primarily motivated by considerations extraneous to the employment, namely public and labour relations considerations. This is further evidenced by the requirement that the transferring employees avoid contact with the media and not reside in the Province of Quebec for

doit viser un but tout à fait étranger à l'emploi et ne doit pas constituer un avantage, ni pour l'employeur ni pour l'employé, en ce qui a trait à l'emploi. En l'espèce, la somme a été versée au contribuable à titre de simple particulier. L'employé n'a pas eu le choix et a dû accepter la mutation. Celle-ci était motivée par des raisons politiques et faisait suite à un conflit de travail. La mutation à Ottawa était involontaire et n'a sûrement pas amélioré la sécurité aérienne à l'aéroport international d'Ottawa. Le paiement de cette somme n'est pas lié à une politique de la société et ne vise pas à offrir de meilleures connaissances en matière de contrôle de la circulation aérienne ou du fonctionnement de la société, à favoriser le perfectionnement de l'employé, à faire du contribuable un meilleur employé ou à favoriser son avancement.

Dans l'affaire *Roy, J.L. v. M.N.R.* (1979), 80 DTC 1005 (C.R.I.), l'employeur avait créé un «programme de surplus» en vertu duquel il payait une somme considérable au contribuable, pendant un certain nombre d'années suivant son licenciement obligatoire. Les paiements étaient calculés en fonction des états de service, de l'échelle de salaire, de l'âge, du nombre d'années qui restaient avant la retraite, de l'assurance, etc. Voici ce qu'a affirmé la Commission de révision de l'impôt, à la page 1007:

La formule relative au fonds destiné à l'excédent de main-d'oeuvre a été soigneusement élaborée par la compagnie dont le motif était d'empêcher un employé congédié de la poursuivre ou de faire des menaces dans ce sens. Les paiements faits à l'appelant en vertu de ce fonds n'étaient pas des avantages tirés de son contrat d'emploi, mais plutôt la conséquence d'une entente intervenue après la fin du contrat d'emploi.

De même, en l'espèce, les sommes versées aux contrôleurs aériens mutés ne découlaient pas du contrat d'emploi mais plutôt d'une entente distincte, conclue avant la date d'entrée en vigueur des mutations, par opposition à la période suivant la fin de l'emploi dans l'affaire *Roy*, précitée. Mais ce qui est encore plus important, c'est que le paiement de l'indemnité en cause était principalement motivé par des questions tout à fait étrangères à l'emploi, c'est-à-dire des questions de relations publiques et de relations du travail. D'ailleurs, on en trouve la preuve dans le fait que les employés mutés devaient éviter tout contact avec les médias et ne pas résider au Québec pen-

five years and, further, failing which they would have to reimburse.

For the above reasons I am of the opinion that the Crown has failed to establish that the payment received by the plaintiff taxpayer in this case was paid "in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment" as required by paragraph 6(1)(a) of the Act.

Having so found, it is questionable whether I need make a finding as to whether the payment in question in fact constituted a benefit. Nevertheless, this appears to be an appropriate case to expound further upon the meaning of the phrase "benefits of any kind whatever" as it is used in paragraph 6(1)(a) of the Act.

I think it is clear that the purpose of paragraph 6(1)(a) is to include in the taxable income of a taxpayer those economic benefits arising from his employment which render the taxpayer's salary of greater value to him. I am persuaded that if there was a recipient of any alleged benefit which may have arisen from the circumstances of this case, it was certainly not the plaintiff taxpayer. I cannot equate it to an economic advantage such as free board and lodging which is mentioned in paragraph 6(1)(a).

I am of the view that paragraph 6(1)(a) is in the Act to provide a method to tax all those individuals who receive perks in addition to their salaries. Employers may offer a wide variety of inducements ranging from pensions and death benefits to liberal expense accounts and allowances, to more immediate advantages, such as country club facilities and the use of company cars, boats and other property. It is only fair that these items be added to income and taxed. Those with greater economic advantages should pay their fair share. A disparity in the tax treatment of an employee who receives all his compensation as salary and wages and one who receives the same amount of compensation but partly in the form of fringe benefits and allowances is not defensible.

I think it is correct interpretation of paragraph 6(1)(a) in light of recent decisions in the Supreme Court of Canada, in *Stuart* [*Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536], *supra*,

dant cinq ans, à défaut de quoi ils devaient rembourser la somme versée.

Pour les raisons susmentionnées, j'estime que la Couronne n'a pas démontré que le paiement reçu par le contribuable en l'espèce a été versé «au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi», comme le prévoit l'alinéa 6(1)a) de la Loi.

Par suite de cette conclusion, il n'est peut-être pas nécessaire que je détermine si le paiement en question constitue un avantage. Néanmoins, il me semble opportun d'examiner de plus près le sens de l'expression «avantages de quelque nature que ce soit», au sens de l'alinéa 6(1)a) de la Loi.

Je pense qu'il est clair que l'alinéa 6(1)a) visait à inclure dans le revenu imposable d'un contribuable les avantages économiques tirés de son emploi qui augmentent la valeur du traitement du contribuable. Je suis convaincu que si quelqu'un a tiré profit des circonstances de l'espèce, ce n'était certainement pas le contribuable. Je ne peux comparer cette indemnité à la valeur de la pension et du logement mentionnée à l'alinéa 6(1)a).

J'estime que l'alinéa 6(1)a) vise à fournir une façon d'imposer tous les contribuables qui reçoivent des avantages accessoires en plus de leur traitement. Les employeurs peuvent offrir toute une variété d'avantages, qu'il s'agisse de prestations de retraite et de décès, de généreux comptes de frais ou autres avantages, comme l'utilisation des installations d'un club, d'une automobile, d'un bateau ou d'autres biens de la société. Il est tout à fait normal que ces éléments soient inclus dans le revenu et imposés. Ceux qui reçoivent de plus grands avantages économiques devraient payer de l'impôt en conséquence. Il est impensable que l'employé qui reçoit toute sa rémunération sous forme de traitement et de salaire et celui qui reçoit la même somme, mais en partie sous forme d'avantages et d'indemnités, ne soient pas traités de la même façon aux fins de l'impôt.

J'estime que cette interprétation de l'alinéa 6(1)a) est correcte, compte tenu des décisions récentes de la Cour suprême du Canada, dans les affaires *Stuart* [*Stuart Investments Ltd. c. La*

etc., and *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen*, [1986] 1 F.C. 346; [1985] 2 CTC 79 (C.A.) where Mr. Justice MacGuigan wrote at pages 352 F.C.; 83 CTC:

The only principle of interpretation now recognized is a words-in-total-context approach with a view to determining the object and spirit of the taxing provisions.

Accordingly, the purpose of paragraph 6(1)(a) is not to impose taxation upon an employee for an amount received by him as reimbursement when it cannot be found in the exemption provisions of paragraph 6(1)(b). Although the Crown relied heavily on the decision in *Ransom (supra)* suggesting that, if employment gave rise to a payment, it necessarily constituted income unless exempt, counsel failed to point out the true interpretation which Noël J. attributed to payments made in these particular types of situations when he wrote at pages 310-311 Ex.C.R.; 5244 DTC:

An *allowance* is quite a different thing from reimbursement. It is, as already mentioned, an *arbitrary* amount usually paid in lieu of *reimbursement*. It is paid to the employee to use as he wishes without being required to account for its expenditure. For that reason it is possible to use it as a concealed increase in remuneration and that is why, I assume, "allowances" are taxed as though they were remuneration.

It appears to me quite clear that reimbursement of an employee by an employer for expenses or losses incurred by reason of the employment (which as stated by Lord MacNaughton in *Tenant v. Smith* ([1982] A.C. 150) puts nothing in the pocket but merely saves the pocket) is neither remuneration as such or a *benefit* "of any kind whatsoever" so it does not fall within the introductory words of section 5(1) or within paragraph (a). It is equally obvious that it is not an allowance within paragraph (b) for the reasons that I have already given.

Counsel for the Crown further suggested that the payment received by the taxpayer was one for which he was unaccountable and that the taxpayer was under no obligation to purchase a home in the Ottawa area. It was this argument which appears to have persuaded the Tax Court and led it to the following conclusion [at page 1195 DTC]:

It was his choice to acquire a home and he received money without even having to prove a loss. The formula was set up and the formula was followed. Had the appellant seen fit to rent an apartment or live with relatives or friends, he still would have received the same amount of money.

Reine, [1984] 1 R.C.S. 536], précitée, etc., et de l'arrêt *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 C.F. 346; [1985] 2 CTC 79 (C.A.) où le juge MacGuigan a affirmé ce qui suit aux pages 352 C.F.; 83 CTC:

Le seul principe d'interprétation reconnu aujourd'hui consiste à examiner les termes dans leur contexte global en vue de découvrir l'objet et l'esprit des dispositions fiscales.

Par conséquent, l'alinéa 6(1)a ne vise pas à rendre le revenu d'un employé imposable à l'égard d'une somme reçue à titre de remboursement lorsque celle-ci ne correspond à aucune des exceptions de l'alinéa 6(1)b. Même si la Couronne s'est fondée en grande partie sur la décision rendue dans l'affaire *Ransom*, précitée, pour prétendre que si l'emploi a donné lieu à un paiement, celui-ci constitue nécessairement un revenu à moins qu'il ne s'agisse d'une exception, l'avocat a omis de souligner la véritable interprétation qu'a faite le juge Noël à l'égard des paiements effectués dans ces circonstances, aux pages 310 et 311 R.C.É.; 5244 DTC:

[TRADUCTION] Une *allocation* n'est pas du tout la même chose qu'un remboursement. Comme je l'ai déjà dit, il s'agit d'un montant *arbitraire* habituellement versé au lieu d'un *remboursement*. Il est versé à l'employé qui n'est pas tenu d'en rendre compte. C'est pourquoi il est possible de s'en servir pour augmenter la rémunération de façon détournée et j'imagine que c'est la raison pour laquelle les «allocations» sont imposables comme si elles constituaient une rémunération.

Il est clair que le remboursement à un employé, par un employeur, des dépenses ou pertes imputables à son emploi (qui n'a rien mis dans ses poches mais n'a fait que sauver ses poches, selon lord MacNaughton dans *Tenant v. Smith* ([1982] A.C. 150) n'est pas une rémunération en tant que telle ni un *avantage* «de quelque nature que ce soit»; il n'est donc pas visé par les premiers mots de l'article 5(1), ni par l'alinéa a). Il est également évident qu'il ne s'agit pas d'une allocation au sens de l'alinéa b) pour des raisons déjà données.

L'avocat de la Couronne a ajouté que le contribuable n'était pas tenu de rendre compte du paiement reçu et qu'il n'était pas obligé d'acheter une maison dans la région d'Ottawa. C'est ce qui semble avoir convaincu la Cour canadienne de l'impôt qui a ainsi conclu [à la page 1195 DTC]:

[TRADUCTION] Il avait le choix d'acquérir une maison et il a touché l'argent sans même avoir à prouver une perte. La formule avait été établie, et c'est elle qui a été appliquée. Si l'appelant avait jugé bon de louer un appartement ou de vivre chez des amis ou des parents, il aurait quand même reçu le même montant.

In my opinion, that reasoning is neither here nor there. Firstly, the decision of the Tax Court is not based on the facts of the case which are that the plaintiff taxpayer did purchase a home. Secondly, the taxpayer was forced to accept the transfer in order to retain his employment. Under those circumstances, I would think it was not only his choice but his right to purchase a home in the Ottawa area and attempt to put himself in the same position he was in prior to being moved from his home in Montréal. From the evidence adduced, it is manifestly clear that the plaintiff "put nothing in his pocket but merely saved the pocket".

It will be recalled that there were two aspects to the Air Traffic Control Linguistic Relocation "Allowance". Throughout my reasons for judgment, I have only dealt with the Accommodation Differential, which, by virtue of the above, I conclude is not to be computed in the plaintiff's taxable income, be it as "other remuneration", "deemed remuneration", another "benefit of any kind whatever" or as an "allowance for any other purpose" within the intendment of subsections 5(1) and 6(3) and paragraphs 6(1)(a) and (b) of the Act, respectively. As far as the second aspect of the "allowance" is concerned, that is the Social Disruption "Allowance", in the absence of any proof put forward by the plaintiff to show that he actually suffered other losses due to his relocation equal to the \$2,155.41 he received, I must conclude that a benefit accrued to him within the meaning of paragraph 6(1)(a) of the Act. Such amount did not constitute remuneration under subsection 5(1), deemed remuneration for the purposes of subsection 6(3), or an allowance within the purview of paragraph 6(1)(b) for the same reasons as the Accommodation Differential does not come under the above provisions.

I therefore allow this appeal and declare that the Accommodation Differential Allowance in the amount of \$15,571 paid to the plaintiff by Her Majesty the Queen in the Right of Canada is not taxable; but that the Social Disruption Allowance in the amount of \$2,155.41 is to be included in computing the taxpayer's income for 1976. Costs to the plaintiff.

À mon avis, ce raisonnement n'est pas pertinent. Tout d'abord, la décision de la Cour canadienne de l'impôt n'est pas fondée sur les faits, à savoir que le contribuable a bel et bien acheté une maison. Ensuite, le contribuable était forcé d'accepter la mutation afin de conserver son emploi. Dans ces circonstances, je pense qu'il avait non seulement le choix mais bien le droit d'acheter une maison dans la région d'Ottawa et d'essayer de refaire sa vie comme à Montréal. D'après la preuve soumise à l'audience, il est clair que le demandeur «n'a rien mis dans ses poches mais n'a fait que sauver ses poches».

Rappelons que l'indemnité de déménagement des contrôleurs aériens pour raisons linguistiques était versée en deux volets. Tout au long de mes motifs, je n'ai traité que de l'indemnité de logement qui, en vertu de ce qui précède, ne doit pas être incluse dans le calcul du revenu imposable du demandeur, que ce soit à titre d'«autre rémunération», de «rémunération réputée», d'«autre avantage de quelque nature que ce soit» ou d'«allocation pour toute autre fin», selon les textes respectifs des paragraphes 5(1) et 6(3) et des alinéas 6(1)(a) et (b) de la Loi. Quant au second volet de l'indemnité, c'est-à-dire l'indemnité de changement de milieu, puisque le demandeur n'a soumis aucune preuve portant qu'il avait véritablement subi des pertes imputables à sa réinstallation, égales à la somme touchée de 2 155,41 \$, je dois conclure qu'il a reçu un avantage, au sens de l'alinéa 6(1)(a) de la Loi. Cette somme ne constitue pas une rémunération en vertu du paragraphe 5(1), une rémunération réputée aux fins du paragraphe 6(3) ou une allocation prévue à l'alinéa 6(1)(b), pour les mêmes raisons que dans le cas de l'indemnité de logement.

J'accueille donc le présent appel et déclare que l'indemnité de logement, de 15 571 \$, versée au demandeur par Sa Majesté la Reine du chef du Canada n'est pas imposable; cependant, l'indemnité de changement de milieu, de 2 155,41 \$, doit être incluse dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année 1976. Les dépens sont adjugés au demandeur.