

BETWEEN:

DIAMOND TAXICAB ASSOCIATION }  
 LTD. .... } APPELLANT;

1952  
 Feb. 29  
 April 24

AND

THE MINISTER OF NATIONAL }  
 REVENUE ..... } RESPONDENT.

*Revenue—Income—Income War Tax Act, R.S.C. 1927, c. 97, s. 3(1)(a)(b)  
 —Contracts for services issued by a taxicab association—Amounts paid  
 for service contracts income within meaning of s. 3(1) of the Act—  
 Appeal from the Income Tax Appeal Board dismissed.*

The appellant Association entered into service contracts with taxicab owners and operators under the terms of which it offered certain services and facilities for a monthly fee. In 1930 the appellant expanded its facilities and, in order to effect this, it issued a number of new service contracts and levied a charge upon the applicants who were accepted for membership. The moneys so received were entered in the appellant's books as a capital receipt and were so assessed for income tax purposes. In 1946 and 1948, with a view to further expansions, the appellant decided that members should pay a charge of \$200 and non-members one of \$500 for each new service contract, these charges resulting in total amounts of \$63,000 in 1946 and \$59,100 in 1948. These amounts were entered in the appellant's books as capital receipts as had been done in 1930, but were added by the Minister to the appellant's taxable income in respect of those two years as being proceeds from sales of contracts. From these assessments the appellant appealed to the Income Tax Appeal Board which dismissed the appeal.

*Held:* That the amounts paid to the appellant Association for the issue of service contracts were in payment for services that it undertook by the contracts to furnish its members and non-members and the amounts so paid constitute income within the meaning of section 3(1) of the Income War Tax Act, R.S.C. 1927, c. 97.

APPEAL from a decision of the Income Tax Appeal Board.

The appeal was heard before Mr. Guillaume Saint-Pierre, Q.C., Deputy Judge of the Court, at Montreal.

*R. de Wolfe MacKay, Q.C.*, for appellant.

*Raymond Decary* and *J. Claude Couture* for respondent.

The facts and questions of law raised are stated in the reasons for judgment.

Saint-Pierre D.J. now (April 24, 1952) delivered the following judgment:

Il s'agit d'un appel du jugement du président de la Commission d'Appel de l'Impôt sur le revenu en date du 2 août

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.

1951 qui a rejeté avec dépens l'appel de l'appelante de la décision du Ministre du Revenu National qui avait déclaré comme tombant sous l'article 3 de l'impôt sur le revenu les montants reçus par l'association en 1946 et en 1948 sur l'émission de nouveaux contrats de service.

Quels sont les pouvoirs de l'appelante?

Le 7 juin 1922 l'appelante a été incorporée par lettres patentes émises sous la partie (1) de l'acte des compagnies de la province de Québec.

L'objet de l'association est de fournir et de donner des services, facilités, informations, privilèges et droits aux propriétaires et opérateurs d'automobiles et de taxicabs et autres personnes ou société faisant affaires comme chauffeurs et opérateurs, c'est l'exhibit A-2.

Le 9 juillet 1946 des lettres patentes supplémentaires ont été émises quant aux actions de l'association, c'est l'exhibit A-4.

Le 20 août 1946 de nouvelles lettres patentes supplémentaires ont été émises quant au capital de l'association, c'est l'exhibit A-5.

L'appelante a produit comme exhibit A-3 une forme de contrat de service.

C'est un contrat entre l'appelante et un membre. Par ce contrat ce membre a droit à tous les services accordés par l'association à ses membres. Le premier service est le téléphone. Le second service est le poste de stationnement. Le membre doit payer à l'association à l'avance, le premier de chaque mois, à titre de rémunération pour ses services en vertu du contrat un montant de \$. . . . . ou tout autre montant qui peut de temps en temps être déterminé par l'association.

Le contrat est un contrat annuel et peut se renouveler automatiquement d'année en année et il peut se terminer par chacun des contractants par un avis.

L'appelante a fait entendre devant le président les témoins suivants:

- 1° M. Paul Meriot, président de l'association.
- 2° M. Howard West, directeur et secrétaire de l'appelante, qui a corroboré le témoignage de M. Meriot.

Il résulte du témoignage de M. Meriot les faits suivants:

L'appelante a été incorporée le 7 juin 1922 par lettres patentes et dont l'objet est de fournir aux propriétaires d'automobiles et de taxicabs les services, facilités, informations, privilèges, etc.

1952  
DIAMOND  
TAXICAB  
ASSOCIATION  
LTD.  
v.  
MINISTER OF  
NATIONAL  
REVENUE  
SAINT-PIERRE  
D.J.

L'association n'opère pas d'automobiles, ni de taxicabs et n'est pas propriétaire de taxicabs. L'association rend services aux propriétaires de taxis comme le service de téléphone, des postes de stationnement, des concessions, de la publicité dans le bottin du téléphone Bell, etc.

L'association pour ses services passe un contrat de service indiquant les services qu'elle s'engage à rendre et chaque contrat de service est émis pour un taxi de sorte qu'un individu peut avoir 10, 15, 20 contrats de service.

Le loyer mensuel du contrat de service a varié entre \$22, \$25 et \$30 par mois suivant les années, mais pendant les années 1946 et 1948 ce loyer mensuel était de \$22 par mois. Une personne pouvait avoir autant d'actions qu'elle voulait dans l'association sans s'occuper des contrats de service qu'elle avait.

Durant l'année 1930, dans le but d'obtenir du capital nécessaire afin d'obtenir les facilités requises pour le service du téléphone, l'association a chargé à ceux qui voulaient un contrat de service un honoraire en plus du loyer mensuel et cet honoraire a été considéré comme capital dans les livres de l'association et a été considéré comme tel par les officiers de l'impôt sur le revenu.

Avant le 1<sup>er</sup> mai 1946, 235 propriétaires opéraient 470 taxis avec des contrats de service. Durant le mois de mai 1946, 201 contrats de service ont été émis à des anciens et nouveaux propriétaires et ces propriétaires n'ont rien payé pour l'émission de ces contrats de service à la suite de cet ajout, la flotte des taxis était de 671 et il y avait 671 contrats de service.

En juillet 1946, 185 propriétaires et détenteurs de contrat de service ont acquis toutes les parts de l'association soit 2,640 actions et ont décidé d'augmenter la flotte de 315 nouveaux contrats de service aux seuls actionnaires et ces actionnaires devaient payer pour ces nouveaux contrats de service un honoraire de \$200 pour chaque contrat de service.

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.

Cet honoraire était une contribution volontaire des actionnaires pour créer un fonds pour dépenses capitales. A la suite de cet ajout, la flotte des taxis était de 986 et il y avait 986 contrats de service.

En 1948 comme l'association avait 2,640 actions, l'association a résolu de donner un droit par action et dix droits donnaient droit à un contrat de service ce qui a déterminé 264 nouveaux contrats de service. Un actionnaire avec dix actions pouvait obtenir un contrat de service moyennant un honoraire de \$200 si ce contrat était pour lui ou un membre de l'association et moyennant un honoraire de \$500 si cet actionnaire avait transféré son droit à une personne qui n'était ni actionnaire et ni membre de l'association. L'objet de cet honoraire pour ces contrats de service avait pour but des dépenses capitales et de fait l'association a acheté les lots 175 et 181 de la rue Prince-Arthur qui lui ont coûté \$17,000 et \$21,000 et elle a passé un contrat de construction pour la somme de \$87,850. L'argent pour ces dépenses capitales a été pris à même le montant perçu par l'association sur l'émission des contrats de service en 1946 et en 1948. Une personne pouvait être membre de l'association sans en être un actionnaire.

En 1946 au moment d'acheter les actions, les membres de l'association n'étaient pas forcés de le faire et ils continuaient à être membres. Ceci explique la différence entre 185 actionnaires et 235 membres. Il y avait donc 40 personnes qui étaient membres de l'association sans en être actionnaires.

En 1946, les actionnaires et membres ont reçu pour leur \$200 un contrat de service. En 1948, les actionnaires et membres ont reçu pour leur \$200 un contrat de service et ceux qui n'étaient ni actionnaires ni membres mais étrangers, ce qu'ils ont reçu pour leur \$500 c'était un contrat de service.

En payant \$200 les actionnaires contribuaient à édifier un fonds pour fins de dépenses capitales, il en était de même de ceux qui payaient \$500.

Les faits apparaissant au dossier sont les suivants:

L'association appelante a été incorporée en 1922.

Les revenus ordinaires de l'association proviennent des loyers mensuels des contrats de service et ces revenus ont toujours été sujets à l'impôt sur le revenu.

En 1930 l'association ayant besoin de capitaux au sujet du service de téléphone a émis des contrats de service sujets à un honoraire initial en plus du loyer mensuel et les officiers de l'impôt sur le revenu ont considéré cet honoraire initial comme non imposable vu que cet honoraire devait servir à des dépenses capitales. Quel honoraire a été payé sur ce contrat de service et sur quoi le département de l'impôt sur le revenu à cette époque s'est-il basé pour rendre cette décision, il n'y a rien dans le dossier qui l'indique.

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 —  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.  
 —

En 1946 l'association ayant besoin de capitaux pour s'agrandir a émis 315 contrats de service à ses actionnaires, lesdits contrats sujets à un honoraire de \$200 et l'association a retiré du paiement de ces honoraires un montant de \$63,000 et les officiers de l'impôt sur le revenu ont considéré cet honoraire comme revenu et sujet à l'impôt sur le revenu.

En 1948 l'association ayant besoin de capitaux additionnels pour s'agrandir a émis 264 contrats de service, certains de ces contrats aux actionnaires ou membres de l'association sujets à un honoraire de \$200 et certains de ces contrats à des étrangers qui avaient obtenu des transferts des actionnaires, sujets à un honoraire de \$500 et l'association a retiré du paiement de ces honoraires un montant de \$59,100 et les officiers de l'impôt sur le revenu ont considéré cet honoraire comme revenu et sujet à l'impôt sur le revenu.

Comme il est facile de le constater les officiers du département de l'impôt sur le revenu ont pris deux positions opposées relativement à la transaction de 1930 et relativement aux transactions de 1946 et 1948, quoique dans chacune de ces transactions l'association a procédé de la même manière.

Si l'émission des contrats de service en 1930 sujet à un honoraire n'a pas été considérée par les officiers du département comme un revenu sujet à l'impôt comment se fait-il qu'en 1946 et en 1948 cette émission de contrat de service sujet à un honoraire peut-elle être considérée par les officiers du département comme un revenu sujet à l'impôt?

Il aurait été intéressant pour la Cour de connaître les motifs qui ont fait agir les officiers du département en 1930 et de constater si de fait ces officiers se sont trompés ou

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 ———  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.  
 ———

non, car si les officiers du département avaient raison en 1930, comme l'association a procédé de la même façon en 1946 et 1948 les officiers des années 1946 et 1948 auraient dû suivre la décision prise par les officiers en 1930.

Sur quoi s'appuie le département de l'impôt sur le revenu pour les années 1946 et 1948?

Sur l'appel devant le président de la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu l'avocat de la Couronne a plaidé ce qui suit au paragraphe 11:

11. That the profits realized by the appellant from its dealings in contract are income within the meaning of section 3 of the Income War Tax Act.

Dans sa défense sur le présent appel l'avocat de la Couronne plaide ce qui suit:

B. That the amounts of \$63,000 and \$59,100 received respectively in the taxation years 1946 and 1948 are income of the appellant under the provisions of section 3 of the Income War Tax Act.

Le président de la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu a décidé dans son jugement dont il y a appel ce qui suit:

This rendering of services under different forms to taxi owners being the only object of the association and the fees received for the rendering of services bring the only income of the association I fail to see how the amounts received by the association in 1946 and 1948 do not constitute income to the association.

Je suis donc appelé à décider si les montants reçus par l'association en 1946 et en 1948 sur l'émission des contrats de service constituent un revenu pour l'association.

L'article 3, paragraphe 1, de la loi de l'impôt sur le revenu, définit comme suit le revenu:

3. (1) Pour les objets de la présente loi "revenu" signifie la gratification ou le profit ou gain annuel net, soit déterminé et susceptible de computation en tant que gages, salaires ou autre montant fixe ou non déterminé en tant qu'honoraires ou émoluments ou comme étant des profits tirés d'une profession ou d'une occupation ou vocation industrielle ou commerciale financière ou autre, ou directement ou indirectement reçu par une personne de tout office ou emploi, ou de toute profession ou vocation ou de tout commerce, industrie ou affaire, suivant qu'il y a lieu que sa provenance soit du Canada ou d'ailleurs; et doit comprendre l'intérêt, les dividendes ou profits directement ou indirectement reçus de fonds placés à intérêt sur toutes valeurs ou sans garantie, ou d'actions, ou de tout autre placement, et que ces gains ou profits soient partagés ou distribués ou non, et aussi les profits ou gains annuels dérivés de toute autre source, y compris

a) Le revenu, mais non la valeur, des biens acquis par don, legs, testament ou transmission; et

b) les annuités reçues en vertu d'un contrat (autres que les paiements décrits à l'alinéa (c) du présent paragraphe) sauf une partie de chaque montant reçu sous son régime qui, à l'égard du montant global, a le même rapport qu'entre le montant que le détenteur d'annuités pourrait, en vertu du contrat, avoir choisi de recevoir au lieu de l'annuité ou, si le contrat ne prévoit aucun choix de ce genre, la valeur actuelle (calculée de la manière que le ministre peut prescrire par règlement) de l'annuité à l'époque de son ouverture, et le montant global de l'annuité prévue par le contrat (calculé, dans le cas d'une annuité à vie, sur l'hypothèse que le détenteur d'annuité vivra sa période de vie moyenne établie d'après les tables de mortalité approuvées par le ministre). Toutefois, la présente disposition ne doit pas s'interpréter comme portant atteinte à l'application du paragraphe deux du présent article.

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.

Cette définition est très large et surtout si le contribuable réussit à échapper dans la première partie de cette définition, il y a la dernière partie qui comprend "profits et gains dérivés de toute autre source" qui peut l'atteindre.

Pour répondre à la question posée il faut se demander qu'elle est la nature du contrat qui a été émis soit en faveur des actionnaires en 1946 soit en faveur des actionnaires, membres et non membres en 1948? La nature du contrat c'était un contrat de service comme celui qui a été produit comme exhibit A-3 et par lequel contrat l'association s'engageait à fournir en faveur de la personne à qui le contrat était émis les services que l'association fournit à tous ses membres. La déposition de M. Meriot à la page 30 confirme ce point, voici ce qu'il dit:

Q. You call that a levy? Do you give them something in return which is called a service contract?—A. Yes, we do.

et à la page 23:

Q. Now, Mr. Meriot, with respect to the amounts of \$200 and \$500 respectively that were paid to get a contract, it was a matter of no payment no contract, isn't that right?—A. Well, yes. No payment, no contract.

En conséquence en 1946 et en 1948 l'émission des contrats de service donnait à la personne en faveur de qui il était émis le droit d'obtenir les services de l'association.

La clause 6 du contrat de service se lit comme suit:

6. The member shall pay to the association in advance on the first day of each month by way of remuneration for his services under the contract the sum of \$24 per month or such lesser amount as may from time to time be determined by the association.

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.

Si cette clause 6 du contrat de service en juillet 1946 quand les 315 contrats de service ont été émis et en 1948 quand les 264 contrats de service ont été émis avait été remplacée par la suivante:

6. The member shall pay to the association by way of remuneration for his services at the signature of present contract an amount of \$200 in cash and in advance on first day of each month the sum of \$24 per month or such lesser amount as may from time to time be determined by the association.

est-ce que l'association pourrait prétendre que le montant de \$200 n'est pas un revenu pour l'association provenant de services rendus? Il ne fait aucun doute que ce montant de \$200 serait du revenu comme le loyer.

Est-ce que parce que le contrat n'a pas été modifié mais que ce montant de \$200 a été payé pour du service, ceci change la situation, je suis d'opinion que non.

Mais M. Meriot et l'avocat de l'appelante prétendent que pour l'année 1946 ce paiement de \$200 était une contribution volontaire des actionnaires pour fins de dépenses capitales et par conséquent ce n'était pas du revenu. Mais ils oublient que cette contribution volontaire n'était pas un don fait à l'association mais que chaque actionnaire en faisant cette contribution volontaire avait droit de se faire remettre par l'association un contrat de service dans la forme de l'exhibit A-3 par lequel contrat l'association s'engageait à lui fournir ses services à même la somme de \$200 que cet actionnaire avait payée et en payant en plus les versements mensuels.

Quant à l'année 1948 il n'est pas question dans le dossier de contribution volontaire et par conséquent l'obtention du contrat de service sur paiement de la somme de \$200 ou de \$500 suivant le cas, était pour du service que l'association s'engageait à fournir. Ceci expliquerait le changement d'attitude des officiers du département de l'impôt sur le revenu et la raison qui a motivé ce changement.

La raison est que l'association en exigeant un honoraire pour l'émission du contrat de service a retiré un honoraire provenant des services que l'association s'engageait à fournir à ces détenteurs de contrat de service et cet honoraire tombait sous le paragraphe 1 de l'article 3 de la loi de l'impôt sur le revenu. De fait l'acquéreur d'un contrat de service obtenait de l'association un droit au service de l'association;



il est vrai que ce service était sujet à des versements mensuels en plus de l'honoraire initial payé. Mais, pour les 315 contrats de service de 1946 et les 264 contrats de service de 1948, pour les obtenir il fallait tout d'abord verser à l'association un honoraire initial de \$200 ou de \$500 suivant le cas, et à ces dates de juillet 1946 et en 1948 personne ne pouvait obtenir de service de l'association sans avoir un contrat de service et payer pour ce contrat un honoraire initial de \$200 ou de \$500. Cet honoraire initial faisait donc partie des honoraires payés par l'acquéreur pour obtenir les services de l'association.

Il est vrai que cette personne qui avait obtenu un contrat de service pour s'en servir devait payer en plus un versement mensuel mais en juillet 1946 et en 1948 si une personne avait voulu payer uniquement un versement mensuel pour obtenir un contrat de service, l'association aurait refusé de lui donner ses services, il faut donc conclure comme le président et comme M. Meriot qu'en juillet 1946 et en 1948, pas de contrat, pas de service, et pas de paiement de l'honoraire de \$200 ou de \$500, pas de contrat.

Le procureur de l'appelante prétend que l'émission du contrat de service ne donnait aucun droit au propriétaire de ce contrat et que le propriétaire du contrat n'avait des droits que lorsque, se servant de ce contrat, il payait le loyer mensuel. Si ce raisonnement était exact pourquoi l'émission de ces contrats de service en juillet 1946 et en 1948, car le propriétaire d'un taxi, actionnaire, membre ou non, qui aurait refusé de payer cet honoraire pour un contrat de service, aurait-il pu avoir les services de l'association? Il n'aurait pu les avoir et M. Meriot lui-même l'admet dans sa déposition.

L'association a reçu pour les contrats de service: 1° un honoraire exigé de tout acquéreur actionnaire des 315 contrats de service la somme de \$200 pour l'année 1946 et l'honoraire exigé de tout acquéreur, actionnaire, membre ou non membre, des 264 contrats de service la somme de \$200 ou de \$500 suivant le cas pour l'année 1948; 2° le montant mensuel mentionné au contrat de service. Au point de vue de l'impôt, peut-on faire une différence entre l'honoraire reçu pour l'obtention du contrat de service et l'honoraire reçu pour versement mensuel de l'usage du

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.

contrat de service. Je suis d'opinion que non, car dans un cas comme dans l'autre l'honoraire reçu par l'association provient de contrats de service.

Le fait que l'association en percevant l'honoraire du contrat de service le place dans ses livres comme capital, change-t-il la nature du montant payé pour ce contrat? Je suis d'opinion que l'honoraire payé pour ce contrat est pour du service et que le fait de l'association de le placer dans ses livres ne change pas la nature du contrat.

Vu que je suis d'opinion que l'honoraire payé pour l'émission d'un contrat de service est pour du service, je suis d'opinion qu'il s'agit d'un revenu au sens de la sous-section 1 de l'article 3 de la loi de l'impôt sur le revenu.

L'avocat de l'appelante prétend que l'association ne fait pas commerce, qu'elle n'achète rien et ne vend rien, qu'elle est une organisation de service. Une organisation de service comme l'appelante est une organisation commerciale qui peut déterminer elle-même la façon de se faire payer ses services. Dans la détermination du paiement de ses services l'association est-elle limitée à un loyer pour ses services ou peut-elle réclamer un honoraire fixe, ou un honoraire fixe et un loyer, ou seulement un loyer. Le contrat fait la loi des parties et si la personne qui offre ses services exige un honoraire fixe et un loyer et si la personne qui demande ses services est prête à payer un honoraire fixe et un loyer, les deux parties s'étant entendues, elles sont liées par ce contrat. Dans le présent cas l'association pour ses services a exigé un honoraire fixe et un loyer et le propriétaire de taxi a consenti de payer un honoraire fixe et un loyer pour les services de l'Association, il y a un contrat de louage de service qui lie les deux parties.

Voyons maintenant si le président a fait erreur dans l'exposé des faits.

A la page 3 de son jugement, il dit ce qui suit:

The evidence shows that the income of the appellant is derived from fees received from the members of the association and from certain non members who pay such fees as are determined by the association to obtain from said association the service which it is permitted to give, in accordance with the powers conferred to it by its letters patent.

Dans cette phrase le président parle des honoraires reçus des membres de l'association et des honoraires reçus par les personnes qui ne sont pas membres pour obtenir les services de l'association. Je crois qu'il aurait été plus juste de

dire: La preuve démontre que les revenus de l'appelante proviennent des honoraires perçus chaque mois des porteurs des contrats de service et pour les années 1930 et juillet 1946 et en 1948 des honoraires reçus par l'appelante pour l'émission des contrats de service soit aux actionnaires, soit aux membres, soit aux personnes qui n'étaient pas membres.

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 SAINT-PIERRE  
 D J.

L'avocat de l'appelante prétend que le président a fait erreur dans son jugement en disant que l'acquisition d'un contrat de service donne au propriétaire le droit au service.

A la page 3 le président dit ceci:

It must be borne in mind that only the acquisition of a contract made it possible for a taxi driver to obtain services supplied by the association. Without a contract—no service. Without the payment of \$200 or \$500, according to the case, no contract. It seems to me in those circumstances that, as far as the appellant is concerned, it received the fees in payment of services.

L'avocat de l'appelante prétend que le montant payé pour le contrat n'était pas un honoraire mais que c'était un montant payé pour des dépenses capitales parce que la compagnie n'avait pas d'argent. Il prétend de plus que, quand les contrats ont été émis, les porteurs n'avaient pas droit au service à moins qu'ils ne paient l'honoraire mensuel de \$21. Conséquemment, le paiement volontaire par les actionnaires d'une charge n'était pas des honoraires en paiement du service tel que référé par le président mais était une charge. Sur ce point le savant procureur de l'appelante fait erreur et il suffit de référer à la déposition de M. Meriot aux pages 23 et 30, que j'ai déjà citée, pour s'en convaincre.

Il résulte donc que le président avait raison quand il dit "sans un contrat pas de service et sans le paiement d'un honoraire de \$200 ou \$500 suivant le cas pas de contrat". En conséquence, en autant que l'appelante est concernée elle a reçu des honoraires en paiement de service qu'elle était appelée à rendre.

L'avocat de l'appelante prétend que le président a fait erreur en acceptant ce qui a été fait en 1930 et en le refusant pour les années 1946 et 1948.

Tout d'abord le président quant à l'année 1930 ne se prononce pas mais relate ce qui a été fait et il relate également ce qui a été fait pour les années 1946 et 1948. Sauf pour ce qui a trait au revenu comme je l'ai expliqué plus

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.

haut, je suis d'opinion que le président a bien soumis les faits provenant de la preuve qui avait été faite devant lui. L'avocat de l'appelante soumet dans son mémoire certaines propositions que je vais examiner.

1° No tax can be imposed without words clearly showing the intention to tax. Et il réfère aux décisions suivantes: *Spooner v. Minister of National Revenue* (1); *Ormond Investment Co. v. Betts* (2); *Partington v. Attorney General* (3); *Attorney General v. London County Council* (4). Cette proposition du procureur de l'appelante doit être acceptée.

2° What is income?

Il réfère à la section 3 de la loi de l'impôt sur le revenu et particulièrement à cette partie:

The net annual profits from a trade or commercial or financial or other business or calling.

et il prétend qu'il n'est pas question de commerce car il n'y avait pas d'achat de contrats et de revente. Il réfère de plus à la déposition de M. Meriot aux pages 12 et 13, et il réfère de plus aux causes suivantes: *Daly v. Minister of National Revenue* (5); *Boyce v. Whitwick Colliery Co. Ltd.* (6); *Minister of National Revenue v. Saskatchewan Co-operative Wheat Producers* (7); *Spooner v. Minister of National Revenue* (*supra*).

La section 3, paragraphe 1, se lit comme suit:

For the purpose of this Act "income" means the annual net profit or gain or gratuity, whether ascertained and capable of computation as being wages, salary or other fixed amount, or unascertained as being fees or emolument, or as being profits from a trade or commercial or financial or other business or calling directly or indirectly received by a person from any office or employment, or from any profession or calling or from any trade, manufacture or business as the case may be whether derived from sources within Canada or elsewhere, etc.

Comme je suis d'opinion que le montant perçu par l'association sur l'émission de ces contrats de service est un honoraire pour services, comme le président de la Commission, je suis d'opinion que cet honoraire perçu tombe sous les dispositions de l'article 3 mentionné ci-dessus.

(1) (1928-34) C.T.C. 178 à la p. 186-187.

(2) (1928) A.C. 143 at p. 162.

(3) (1869) L.R. 4 H.L. 100 at 122.

(4) (1901) A.C. 26.

(5) (1950) C.T.C. 254 à p. 258.

(6) (1931-34) 18 T.C. 655.

(7) (1928-34) C.T.C. 47 à p. 54

Dans la cause de *Boyce v. Whitwick Colliery Co. Ltd.* (*supra*) il y avait deux matières distinctes: la procuration de l'eau et la construction d'un aqueduc, tandis que dans la présente cause il y a qu'une seule opération *obtenir du service* par l'obtention d'un contrat pour lequel l'acquéreur paie deux honoraires; le premier pour l'émission de son contrat de service et le deuxième pour le service. Mais il n'y a qu'une seule opération—l'obligation par l'association de fournir du service.

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 —  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.  
 —

3° The intention is the determining factor. Il cite les autorités suivantes: *Tebreau (Johore) Rubber Syndicate Ltd. v. Farmer* (1); *McDonough v. Minister of National Revenue* (2); *Anderson Logging Company v. The King* (3); *Economic Trust Company v. Minister of National Revenue* (4); et il réfère à la déposition de M. Meriot aux pages 16, 19, 21 et 22, 24 et 29, pour établir que le montant reçu par l'émission des contrats de service devait servir à des dépenses capitales, qu'il indique.

Sur ce point juridique, soit l'intention de la partie qui reçoit un revenu de s'en servir à des fins capitales la question n'est pas là, car tout contribuable pourrait demander à ce que son revenu ne soit pas imposable, vu qu'il veut s'en servir pour des fins capitales et ainsi le but de la loi ne pourra être atteint.

4° Substance of the transaction.

La compagnie avait dans ses livres entré les montants perçus pour des fins capitales et il réfère à la déposition de M. Meriot aux pages 15, 17, 18 et 19, et aux causes suivantes: *Collins v. The Firth-Brearley Stainless Steel Syndicate Ltd.* (5); *Economic Trust Company v. Minister of National Revenue* (*supra*).

La cause de *Collins* ne lui semble pas profitable suivant la phrase suivante: "The particular way in which the item has been dealt with in the balance sheet or in the profit and loss account does not bind the Court, . . ." et sur ce point je suis d'opinion que la substance de la transaction était un revenu pour l'association.

(1) (1903-11) 5 Tax Cases  
 658 at 665.  
 (2) (1949) C.T.C. 218.

(3) (1925) S.C.R. at p. 45.  
 (4) (1946) C.T.C. at p. 163.  
 (5) (1923-25) 9 T.C. 520 at 569.

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 ———  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.  
 ———

5° Prior treatment by Income Tax Division. *Rellim Limited v. Vise* (1) et il réfère également à la déposition de M. Meriot aux pages 19 et 20. Sur ce point le procureur de l'intimé a répondu en citant les causes suivantes: *Woon v. Minister of National Revenue* (2); *Kennedy v. Minister of National Revenue* (3); et l'avocat de l'appelante, à la page 46 de l'argument devant le président, a admis les raisons données par l'avocat de l'intimé.

6° Alternative argument.

If the contracts can be considered as assets which can be bought and sold, they constituted the capital of the Company and the sale thereof constitutes a capital receipt in the same manner as the sale of any other right owned by the Company.

et il réfère aux causes suivantes: *Margerison v. Tyresoles Ltd.* (4); *Withers v. Methersole* (5); *Wain-Town Gas & Oil Co. v. Minister of National Revenue* (6).

Je suis d'opinion que l'honoraire perçu pour l'émission du contrat de service n'est pas un actif de l'association mais n'est qu'un contrat de service, c'est-à-dire, un bail pour lequel l'acquéreur paie deux honoraires, l'honoraire du contrat et l'honoraire mensuel.

7° Analogy to lump sum payment on the sale of an exclusive right under a patent, plus a royalty for the right to use the patent. Et il réfère aux causes suivantes: *Collins v. Firth Brearly Stainless Steel (supra)*; *C.I.R. v. British Salmson Aero Engines* (7); *Margerison v. Tyresoles Ltd. (supra)*.

Je suis d'opinion qu'il n'y a aucune analogie entre les causes citées ci-dessus et la présente cause, car dans ces causes il s'agit de brevet d'invention et de royauté tandis que dans la présente cause il n'est pas question de brevet d'invention ou de royauté mais il est question pour l'acquéreur du contrat de service de payer un honoraire pour obtenir ce contrat de service et un honoraire mensuel.

Le procureur de la Couronne a soumis les propositions et les décisions suivantes:

1° Income tax is a personal tax. *McLeod v. Minister of Customs and Excise* (8); *The King v. Montreal Telegraph Company* (9).

(1) (1951) T.R. 17 à p. 28.

(2) (1950) C.T.C. p. 263.

(3) (1928) 34 C.T.C. p. 1.

(4) (1941-43) 25 T.C. 59.

(5) (1948) 1 All E.R. 400.

(6) (1950) C.T.C. 355.

(7) (1928) 22 T.C. 29.

(8) (1926) S.C.R. 457.

(9) (1925) Ex.C.R. 79.

2° Income tax is a tax on income. *James E. Wilder v. Minister of National Revenue* (1); *Allan Morrison v. Minister of National Revenue* (2).

1952  
 DIAMOND  
 TAXICAB  
 ASSOCIATION  
 LTD.  
 v.  
 MINISTER OF  
 NATIONAL  
 REVENUE  
 SAINT-PIERRE  
 D.J.

3° Of the meaning of the word "trade". *Barry v. Cordy* (3); *Allan Morrison v. Minister of National Revenue* (*supra*).

4° The test of chargeability to the tax. *Simon's Income Tax*, London, Butterworth & Co. (Publishers) Ltd., Bell Yard, Temple Bar, 1948, Vol. 1, No. 4, at p. 4.

a) Receipt in the course of trade:—

Premium received;

*B. G. Utting & Co., Ltd., v. Hughes* (*H. M. Inspector of Taxes*) (4); *Imperial Tobacco Co. (of Great Britain and Ireland) Ltd. v. Kelly* (5); *George Thompson & Co., Ltd. v. C.I.R.* (6).

Without the premium factor:

*T. Beynon and Co., Limited v. Ogg* (*Surveyor Taxes*) (7); *The Gloucester Railway Carriage & Wagon Co. Ltd. v. C.I.R.* (8); *The Rees Roturbo Development Syndicate Ltd. v. Ducker* (*H. M. Inspector of Taxes*) and *v. The Commissioners of Inland Revenue* (9); *Associated London Properties, Ltd. v. Henriksen* (10); *Atlantic Sugar Refineries Ltd. v. Minister of National Revenue* (11); *William John McDonough v. Minister of National Revenue* (12).

b) Receipt from repeated transactions:—

*Allan Morrison v. Minister of National Revenue* (13); *Pickford v. Quirke* (14); *John Cragg v. Minister of National Revenue* (15).

c) Receipt from acts within the corporate powers:—

*Anderson Logging Company v. The King* (16); *Shove v. Dura Manufacturing Co. Ltd.* (17).

- |                                   |                          |
|-----------------------------------|--------------------------|
| (1) (1951) C.T.C. 304.            | (10) (1944) 26 T.C. 45.  |
| (2) (1928) Ex.C.R. 75.            | (11) (1948) Ex.C.R. 622. |
| (3) (1946) 2 All. E.R. 396 (C.A.) | (1949) C.T.C. 196.       |
| (4) (1938) 23 T.C. 174.           | (12) (1949) Ex.C.R. 300. |
| (5) (1943) 25 T.C. 292.           | (13) (1928) Ex.C.R. 75.  |
| (6) (1927) 12 T.C. 1092.          | (14) (1927) 13 T.C. 251. |
| (7) (1918) 7 T.C. 125 (K.B.D.).   | (15) (1951) C.T.C. 322.  |
| (8) (1923-25) 12 T.C. 720.        | (16) (1925) S.C.R. 45.   |
| (9) (1927) 13 T.C. 368.           | (1926) A.C. 140.         |

(17) (1941) 23 T.C. 779.

1952  
 DIAMOND TAXICAB ASSOCIATION LTD. v. MINISTER OF NATIONAL REVENUE  
 5° If there is no trade, still the receipts are an annual profit or gain. *Allan Morrison v. Minister of National Revenue (supra)*; *Ryall v. Hoare* (1); *Sherwin v. Barnes* (2); *Wilson v. Mannooch* (3); *Henry Goldman v. Minister of National Revenue* (4).

SAINT-PIERRE D.J.  
 Of the meaning of "annual profit or gain":—  
*Ryall (Inspector of Taxes) v. Hoare and Ryall (Inspector of Taxes) v. Honeywell* (5); *Martin v. Lowry and Martin v. Commissioners of Inland Revenue* (6).

6° Destination of Profit is irrelevant.

Simon's Income Tax, London, Butterworth & Co. (Publishers) Ltd., Bell Yard, Temple Bar, 1949, Vol. II, No. 20, at p. 20, Simon's Income Tax, Vol. 1, No. 39 at p. 46. *Mersey Docks and Harbour Board v. Lucas* (7); *Sowrey (Surveyor of Taxes) v. Harbour Mooring Commissioners of King's Lynn* (8); *Dewar v. Commissioners of Inland Revenue* (9); *Blake v. Imperial Brazilian Railway Company* (10); *Nizam's Guaranteed State Railway Company v. Wyatt-Q.B.D.* (11); *City of Dublin Steam Packet Company v. O'Brien-K.B.D.* (12); *Armitage v. Moore-Q.B.D.* (13); *Parker v. Chapman-K.B.D.* (14).

7° Capital expenditures in payor's hands not necessarily capital receipt in recipient's hands. *Ross v. Minister of National Revenue* (15).

De toutes ces décisions, celle qui a le plus d'analogie avec la présente cause est celle de *B.G. Utting Co. Ltd. v. Hughes (supra)* où le propriétaire a reçu en plus de son loyer un montant pour accorder un bail. Or, dans la présente cause l'association a reçu en plus de son loyer du contrat de service un honoraire pour accorder un bail de service.

Sur le tout, je suis d'opinion de rejeter l'appel avec dépens.

*Judgment accordingly.*

- 
- |                         |                             |
|-------------------------|-----------------------------|
| (1) (1923) 8 T.C. 521.  | (8) (1883-90) 2 T.C. 201.   |
| (2) (1931) 16 T.C. 278. | (9) (1933-35) 19 T.C. 561.  |
| (3) (1937) 21 T.C. 178. | (10) (1884) 2 T.C. 58.      |
| (4) (1951) C.T.C. 241.  | (11) (1890) 2 T.C. 584.     |
| (5) (1923) 2 K.B. 447.  | (12) (1912) 6 T.C. 101.     |
| (6) (1927) A.C. 312.    | (13) (1900) 4 T.C. 199.     |
| (7) (1883) 2 T.C. 25.   | (14) (1927-28) 13 T.C. 677. |

(15) (1950) Ex.C.R. 411.