

T-5176-79

T-5176-79

Henry Cival (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Smith D.J.—Winnipeg, March 4 and September 19, 1981.

Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from Tax Review Board's decision disallowing a deduction for capital cost allowance on the plaintiff's car — Plaintiff's employer paid a flat mileage rate to compensate the plaintiff for all ownership and operating costs relating to the use of the car while the plaintiff was performing the duties of his employment — Mileage payments fell short of compensating plaintiff for actual costs — No formal contract existed between the plaintiff and his employer with respect to travelling expenses — Whether the plaintiff can deduct the uncompensated expenses for the use of his car for his employer's purposes — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 8(1)(h),(j) — Income Tax Regulations, SOR/54-682, s. 1100(1)(a), Schedule B, class 10.

Appeal from a decision of the Tax Review Board disallowing a deduction for capital cost allowance on the plaintiff's car. At the request of his employer, the plaintiff used his own car for transportation to and from the business premises where his duties required him to go. No formal contract was entered into with respect to his travelling expenses on Departmental business. The employer paid a flat mileage rate to offset all ownership and operating costs. Depreciation is included in ownership costs. The mileage payments fell short of offsetting the ownership costs. The plaintiff claimed the shortfall as a deduction. Paragraph 8(1)(h) of the *Income Tax Act* provides that the taxpayer may deduct amounts expended for travelling in the course of his employment provided that the taxpayer, (i) was ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business, (ii) was required, under the contract of employment, to pay the travelling expenses incurred in the performance of the duties of his employment, and (iii) was not in receipt of an allowance for travelling expenses that was, by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v),(vi) or (vii), not included in computing his income and did not claim any deduction for the year under paragraph (e),(f) or (g). The question is whether the plaintiff can deduct the uncompensated expenses for the use of his automobile for government purposes.

Held, the appeal is allowed. In order to show that he is entitled to a deduction for the uncompensated expenses for the use of his automobile for government purposes, the plaintiff must prove that all three conditions set out in paragraph 8(1)(h) have been complied with. With regard to the condition stated in subparagraph (i), the evidence establishes that it has been complied with. With respect to subparagraph (ii), the total of mileage payments received by the plaintiff in 1977 fell

Henry Cival (Demandeur)

c.

^a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge suppléant Smith—Winnipeg, 4 mars et 19 septembre 1981.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel de la décision par laquelle la Commission de révision de l'impôt a rejeté une déduction à titre d'allocation du coût en capital relativement à l'usage de la voiture du demandeur — L'employeur du demandeur appliquait un taux de millage uniforme pour dédommager le demandeur de tous les frais de propriété et de fonctionnement relativement à la voiture que ce dernier utilisait dans l'exercice de ses fonctions — Les allocations de millage étaient inférieures aux frais effectivement engagés par le demandeur — Il n'existait entre le demandeur et son employeur aucun contrat formel relativement aux frais de déplacement — Il échet d'examiner si le demandeur peut déduire les frais non remboursés pour l'usage de sa voiture en service commandé — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 8(1)(h),(j) — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/54-682, art. 1100(1)(a), annexe B, catégorie 10.

Appel est formé contre la décision par laquelle la Commission de révision de l'impôt a rejeté une déduction à titre d'allocation du coût en capital relativement à l'usage de la voiture du demandeur. C'est à la demande de son employeur qu'il se servait de sa voiture pour aller visiter les établissements commerciaux dans l'exercice de ses fonctions. Aucun contrat formel n'a été signé relativement à ses frais de déplacement en service commandé. L'employeur appliquait un taux de millage uniforme pour compenser tous les frais de propriété et de fonctionnement. La dépréciation est incluse dans les frais de propriété. Les allocations de millage ne compensaient pas tous les frais de propriété et de fonctionnement. Le demandeur a réclamé le déficit à titre de déduction. L'alinéa 8(1)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit que le contribuable peut déduire les sommes qu'il a dépensées aux fins de déplacements pour exercer les fonctions de son emploi lorsqu'il (i) a été, d'une manière habituelle, tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur, (ii) a été tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement engagés pour l'accomplissement des fonctions de son emploi, et (iii) n'a pas reçu d'allocation pour frais de déplacement, qui, en vertu du sous-alinéa 6(1)(b)(v),(vi) ou (vii), n'était pas incluse dans le calcul de son revenu, et n'a pas réclamé de déduction pour l'année en vertu de l'alinéa e)f) ou g). Il échet d'examiner si le demandeur peut déduire les frais non remboursés pour l'usage de sa voiture en service commandé.

Arrêt: l'appel est accueilli. Pour démontrer qu'il est en droit de déduire les frais non remboursés pour l'utilisation de sa voiture en service commandé, le demandeur doit prouver qu'il a rempli toutes les trois conditions énoncées à l'alinéa 8(1)(h). Il ressort des preuves produites qu'il a rempli la condition prévue au sous-alinéa (i). Pour ce qui est du sous-alinéa (ii), le total des allocations de millage qu'a reçues le demandeur en 1977 était inférieur à la part des frais d'utilisation de son automobile

short of paying the government's share of his automobile expenses in that year, including depreciation of the car. The plaintiff must pay the shortfall. Nothing in the terms of the arrangement for the use of the car on government business provides that he shall do so, but one of the terms is that what he will be paid is limited to the authorized mileage allowance. That authorized amount being insufficient to pay all the car expenses intended to be provided for, it is clear that the shortfall results from the insufficiency of the mileage rate, in the circumstances of this case, to encompass all the expenses. Consequently, since the shortfall is occasioned by the insufficiency of the payment provision of the arrangement, the plaintiff, under the contract, is required to pay the shortfall. The fact that he is not required to pay all the car expenses should not prejudice his position with respect to the portion he is required to pay. Thus condition (ii) has been complied with. None of the provisions in the subparagraphs and paragraphs mentioned in subparagraph (iii) apply. Condition (iii) has been complied with. Subparagraph 8(1)(h)(iii) only applies to such allowances as are, by virtue of subparagraphs (v), (vi) or (vii) not included in computing the taxpayer's income and to deductions claimed under paragraphs (e), (f) or (g) of subsection 8(1).

Cekota v. Minister of National Revenue 64 DTC 654, distinguished. *Meier v. Minister of National Revenue* 67 DTC 224, distinguished. *Guay v. Minister of National Revenue* 70 DTC 1781, distinguished. *Krieger v. Minister of National Revenue* 79 DTC 269, distinguished. *MacDonald v. Minister of National Revenue* 80 DTC 1685, distinguished.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

A. J. Irving for plaintiff.
W. Lefebvre for defendant.

SOLICITORS:

Aikins, MacAulay & Thorvaldson, Winnipeg, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

SMITH D.J.: This is an appeal by a taxpayer from the decision of the Tax Review Board dated July 4, 1979, dismissing the taxpayer's appeal from the assessment for income tax of his income for the taxation year 1977.

The plaintiff is a payroll auditor in the Winnipeg Office of the Department of National Revenue. His duties require him to be away from his

durant l'année, dépréciation comprise, imputable au gouvernement. Le demandeur doit acquitter le déficit. Les conventions qui président à l'utilisation de la voiture en service commandé ne prévoient certes pas pareille obligation, mais selon l'une de ces conventions, le remboursement se limite à l'allocation prévue pour le millage. Puisque cette allocation est insuffisante pour rembourser tous les frais d'automobile auxquels elle est destinée à pourvoir, il est évident que le déficit tient à l'insuffisance du taux de millage qui, en l'espèce, ne couvre pas tous les frais. En conséquence, le demandeur doit acquitter, en vertu de son contrat, le déficit, puisque ce déficit tient à l'insuffisance de l'allocation prévue dans la convention. Qu'il ne soit pas tenu d'acquitter tous les frais de l'automobile ne doit pas porter atteinte aux droits du demandeur en ce qui concerne la fraction des frais qu'il doit acquitter. La condition énoncée au sous-alinéa (ii) a donc été remplie. Aucune des dispositions prévues aux alinéas et sous-alinéas auxquels renvoie le sous-alinéa (iii) ne s'applique. Le demandeur a rempli la condition prévue au sous-alinéa (iii). Le sous-alinéa 8(1)(h)(iii) ne s'applique qu'aux allocations qui, en vertu des sous-alinéas (v), (vi) ou (vii), ne sont pas incluses dans le calcul du revenu du contribuable, et aux déductions réclamées en vertu des alinéas e), f) ou g) du paragraphe 8(1).

Distinction faite avec les arrêts: *Cekota c. Le ministre du Revenu national* 64 DTC 654; *Meier c. Le ministre du Revenu national* 67 DTC 224; *Guay c. Le ministre du Revenu national* 70 DTC 1781; *Krieger c. Le ministre du Revenu national* 79 DTC 269; *MacDonald c. Le ministre du Revenu national* 80 DTC 1685.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

A. J. Irving pour le demandeur.
W. Lefebvre pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Aikins, MacAulay & Thorvaldson, Winnipeg, pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE SUPPLÉANT SMITH: La Cour est saisie de l'appel formé par le contribuable contre la décision, en date du 4 juillet 1979, de la Commission de révision de l'impôt. Par cette décision, la Commission a rejeté l'appel formé par le contribuable contre la cotisation de son revenu pour l'année d'imposition 1977.

Le demandeur est vérificateur de la paye au bureau de Winnipeg du ministère du Revenu national. Ses fonctions le tiennent éloigné du

employer's office for 90 per cent or more of his working hours. Some of his work takes him to the premises of many taxpayers in Winnipeg, but a great deal of it requires him to travel to various cities and towns outside the city. The evidence indicates that at the request of his immediate superior he agreed to use his own automobile for transportation to and from the business premises where his duties required him to go. This use of his car resulted in his incurring substantial transportation expenses in addition to those resulting from using the car for his own purposes.

No formal contract was entered into with respect to his travelling expenses on Departmental business, but the Treasury Board of the Federal Government issues a travel directive which makes detailed provisions relating to compensation for expenses of this kind. This document is not a statute but it does set out governmental policy, which the officials of government will carry out. The revised edition of this directive, dated April, 1977, was effective for most of that year. Part 3 of the directive deals with transportation procedures and private vehicle rates. Paragraph 3.03 sets out the mileage rates. The portion relevant to the facts of this case reads as follows:

3.03 The mileage rates payable for authorized official use of private cars within and outside the headquarters area are:

(a) when the employer requests, and the employee agrees to the use of the car:

	All provinces except Nfld., N.W.T. and Yukon <u>cents per mile</u>
(i) for each of the 1st 4,000 miles per fiscal year	19.5
(ii) for each mile from 4,001 to 8,000 miles per fiscal year	17.5
(iii) for each mile in excess of 8,000 miles per fiscal year	16.5
(b) when an employee requests permission to use a car, and the employer agrees	9.0

Paragraph 3.061 provides:

3.061 The rates, prescribed above . . . are paid on the basis of a two-rate system as follows:

(a) when the employer requests the employee to use a private vehicle and the employee agrees, the rates paid are designed to

bureau au moins 90 p. 100 de ses heures de travail. Dans son travail, il doit aller voir à Winnipeg plusieurs contribuables dans leurs établissements respectifs, mais la plupart du temps, il doit se rendre dans d'autres villes et agglomérations. Les témoignages établissent que c'est à la demande de son supérieur hiérarchique qu'il se servait de sa propre voiture pour aller visiter les établissements commerciaux dans l'exercice de ses fonctions. Cette utilisation de la voiture a entraîné des frais de déplacement substantiels, en sus des frais occasionnés par son usage personnel.

Le demandeur n'a signé aucun contrat formel au sujet de ses frais de déplacement en service commandé, mais une directive du Conseil du Trésor du gouvernement fédéral, en matière de voyages, prévoit en détail les dispositions relatives au remboursement des frais de ce genre. Ce document n'est pas un texte de loi, mais il expose la politique gouvernementale à suivre par les fonctionnaires. L'édition révisée de cette directive, en date d'avril 1977, était en vigueur pendant presque toute cette année-là. La troisième partie de cette directive porte sur les procédures relatives au transport et les taux d'indemnisation de l'usage des voitures privées. Le paragraphe 3.03 prescrit les taux de millage; en voici le passage applicable en l'espèce:

3.03 Les taux de millage pour l'utilisation officielle autorisée d'un véhicule privé à l'intérieur ou à l'extérieur de la zone d'affectation sont les suivants:

(a) Lorsque l'employeur le demande et que l'employé accepte d'utiliser l'automobile:

	Toutes les provinces sauf T.-N., les T.N.-O. et le Yukon <u>cents par mille</u>
(i) pour chacun des premiers 4,000 milles par année financière	19.5
(ii) pour chaque mille compris entre 4,001 et 8,000 milles par année financière	17.5
(iii) pour chaque mille excédant 8,000 milles par année financière	16.5
(b) Lorsque l'employé demande la permission d'utiliser une automobile et que l'employeur y consent	9.0

Et le paragraphe 3.061 prévoit:

3.061 Les taux . . . prescrits ci-haut sont payés suivant un système de taux variables:

a) Lorsque l'employeur le demande et que l'employé accepte d'utiliser un véhicule privé, les taux payés sont conçus pour

offset the cost of "ownership" and the cost of "operating" a private vehicle, i.e.:

- (i) "Ownership Costs", consisting of depreciation, provincial tax, finance charges, insurance and license fees, and
- (ii) "Operating Costs", consisting of gasoline, oil, lubrication, tires, maintenance and repairs.

(b) when the employee requests permission to use a private vehicle and the employer agrees, the rates paid cover only the "operating costs".

The plaintiff clearly comes under paragraph 3.03(a). He was paid mileage at the rate prescribed in this paragraph. It is also clear that he comes under paragraph 3.061(a), which paragraph indicates that the rates payable under paragraph 3.03(a) are designed to offset both "ownership costs" and "operating costs," and that ownership costs include depreciation. I understand paragraph 3.061(a) as meaning that the rates payable under paragraph 3.03(a) are designed to offset all ownership and operating costs as described in paragraph 3.061(a), or more accurately, all such costs as the government is willing to pay.

The amount paid to the plaintiff under paragraph 3.03(a) for the 1977 taxation year was \$1,270.89. He claims the expenses incurred by him that were attributable to the use of the car on government business in that year, 42 per cent of the total expenses, amounted to \$1,782.92, and consisted of the cost of insurance, gas, oil and repairs, and capital cost allowance (depreciation). He thus claims in respect of both ownership costs and operating costs. There is no dispute between the parties as to the accuracy of his figures. The amount claimed for capital cost allowance is \$985.95, more than half of all the expenses.

In the result the expenses exceeded the amount paid to him by \$512.03. In other words, the mileage payments at 19.5 cents per mile fell \$512.03 short of offsetting the ownership and operating costs they were designed to offset.

On his income tax return for 1977 he deducted this amount of \$512.03. The deduction was disal-

compenser les frais de «propriété» et les frais de «fonctionnement» d'un véhicule privé, c'est-à-dire:

- (i) «les frais de propriété» qui consistent dans l'amortissement, la taxe provinciale, les frais financiers, l'assurance et les droits de permis; et
- (ii) «les frais de fonctionnement», qui consistent dans l'essence, l'huile, le lubrifiant, les pneus, l'entretien et les réparations.

b) Lorsque l'employé demande la permission d'utiliser un véhicule privé et que l'employeur y consent, les taux qui sont payés ne couvrent que les «frais de fonctionnement».

L'alinéa 3.03(a) vise indéniablement le cas du demandeur. On le remboursait selon le taux de millage prescrit par cet alinéa. Il est aussi indéniable que son cas est également visé par l'alinéa 3.061a) qui précise que les taux prévus à l'alinéa 3.03(a) sont conçus pour compenser à la fois les «frais de propriété» et les «frais de fonctionnement», et que les frais de propriété embrassent l'amortissement. A ce que je vois, l'alinéa 3.061a) signifie que les taux visés à l'alinéa 3.03(a) sont conçus pour compenser tous les frais de propriété et de fonctionnement qui sont décrits à l'alinéa 3.061a) ou, plus précisément, tous ceux que le gouvernement consent à payer.

Le demandeur a reçu, conformément à l'alinéa 3.03(a), la somme de \$1,270.89 pour l'année d'imposition 1977. Il soutient que les frais qu'il a subis, pour l'utilisation de son automobile en service commandé durant la même année, s'élèvent à \$1,782.92, soit 42 p. 100 du total de ses frais, et qu'ils englobent les primes d'assurance, l'essence, l'huile, les réparations et l'allocation du coût en capital (amortissement). Sa demande de remboursement portait donc à la fois sur les frais de propriété et les frais de fonctionnement. La défenderesse ne conteste pas l'exactitude des chiffres avancés par le demandeur. La somme réclamée au titre de l'allocation du coût en capital est de \$985.95, soit plus que la moitié de l'ensemble des frais.

En conséquence, les frais subis par le demandeur dépassaient de \$512.03 le remboursement qu'il a reçu. Autrement dit, il manquait encore \$512.03 au remboursement du millage parcouru au taux de 19.5 cents par mille pour couvrir les frais de propriété et de fonctionnement qu'il devait compenser.

Le demandeur a déduit de son revenu cette somme de \$512.03 dans sa déclaration d'impôt

lowed by the Minister on assessment and that decision was upheld by the Tax Review Board.

The rules governing what may be deducted from otherwise taxable income are statutory. They are not affected by Treasury Board directives. The rules respecting deduction of travelling expenses are found in paragraph 8(1)(h) and subparagraph (j)(ii) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, which read as follows:

8. (1) In computing a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto:

(h) where the taxpayer, in the year,

- (i) was ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business or in different places,
- (ii) under the contract of employment was required to pay the travelling expenses incurred by him in the performance of the duties of his office or employment, and
- (iii) was not in receipt of an allowance for travelling expenses that was, by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v), (vi) or (vii), not included in computing his income and did not claim any deduction for the year under paragraph (e), (f) or (g),

amounts expended by him in the year for travelling in the course of his employment;

(j) where a deduction may be made under paragraph (f) or (h) in computing the taxpayer's income from an office or employment for a taxation year,

- (ii) such part, if any, of the capital cost to him of an automobile used in the performance of the duties of his office or employment as is allowed by regulation;

Two points are clear to me from reading these provisions: first, under paragraph (h) all three situations described in subparagraphs (i), (ii) and (iii) must be shown to exist in order to qualify for deduction of travelling expenses; second, capital cost allowance (depreciation) is not included in travelling expenses under paragraph (h), but may be deducted under paragraph (j), if and to the extent that it is allowed by regulation. In my view the word "regulation" in subparagraph (ii) of paragraph (j) means "regulation enacted by Order

pour l'année 1977. En établissant la cotisation en cause, le Ministre a rejeté cette déduction et sa décision a été confirmée par la Commission de révision de l'impôt.

Les règles qui régissent les déductions du revenu imposable à d'autres égards sont prévues par la loi. Elles ne peuvent être modifiées par des directives du Conseil du Trésor. Les règles qui régissent la déduction des frais de déplacement figurent à l'alinéa 8(1)h) et au sous-alinéa j)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, modifiés par S.C. 1970-71-72, c. 63, lesquels portent:

8. (1) Lors du calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, peuvent être déduits ceux des éléments suivants qui se rapportent entièrement à cette source de revenus, ou la partie des éléments suivants qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

h) lorsque le contribuable, dans l'année,

- (i) a été, d'une manière habituelle, tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur ou à différents endroits,
- (ii) a été tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement engagés par lui pour l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, et
- (iii) n'a pas reçu d'allocation pour frais de déplacement, qui, en vertu du sous-alinéa 6(1)b)(v), (vi) ou (vii), n'était pas incluse dans le calcul de son revenu, et n'a pas réclamé de déduction pour l'année en vertu de l'alinéa e), f) ou g),

les sommes qu'il a dépensées pendant l'année aux fins de déplacements pour exercer les fonctions de son emploi;

j) lorsqu'une déduction peut s'opérer en vertu de l'alinéa f) ou h) lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d'une charge ou d'un emploi pour une année d'imposition,

- (ii) toute partie du coût en capital qui aurait été supporté par le contribuable, relativement à une automobile utilisée dans l'exercice des fonctions de sa charge ou de son emploi, qui est allouée par règlement;

Il ressort de ces dispositions que, premièrement, pour pouvoir réclamer la déduction de frais de déplacement en vertu de l'alinéa h), il faut remplir les trois conditions visées aux sous-alinéas (i), (ii) et (iii); et que, deuxièmement, l'allocation du coût en capital (amortissement) n'est pas comprise dans les frais de déplacement de l'alinéa h), mais peut être déduite conformément à l'alinéa j) dans la mesure où cette déduction est permise par règlement. A mon avis, le mot «règlement» figurant au sous-alinéa (ii) de l'alinéa j) s'entend du [TRADUC-

in Council under statutory authority". Thus it does not include a Treasury Board directive.

Part XI of the *Income Tax Regulations*, SOR/54-682, deals with capital cost allowances. Paragraph 1100(1)(a) lists 25 classes of property and the maximum percentage of the capital cost of property in each class which may be deducted in each taxation year. Schedule B to the Regulations contains a description of the kinds of property that are included in each class, and the first kind of property mentioned in class 10 is "automotive equipment, including a trolley bus, but not including an automotive railway car acquired after May 25, 1976, a railway locomotive, or a tramcar". This description obviously includes an automobile. In respect of property in class 10 the maximum percentage deductible is 30.

Applying these provisions to the situation described *supra* in subparagraph 8(1)(j)(ii) of the Act, it is clear that the maximum amount of capital cost that may be deducted each year in respect of an automobile owned and used by an employee in the performance of the duties of his employment is the proportion of 30 per cent of the capital cost that the use of the automobile for the duties of his employment is of the total use of the automobile for that taxation year. As the original capital cost is depreciated by the amount deducted each year, the maximum amount deductible, in the language of paragraph 1100(1)(a) of the Regulations, is 30 per cent of the indicated proportion

of the amount remaining . . . from the undepreciated capital cost to him as of the end of the taxation year (before making any deduction under this subsection for the taxation year) of property of the class [i.e.: the automobile];

It is government policy to pay for the use of private automobiles in its service by inclusive mileage rates allowances, which rates have increased over the years by reason of the increasing prices of cars and increasing costs of operating them. Such a method of payment does not lend itself to an accurate payment of depreciation computed on a basis of a fixed rate of cents per mile. This is so because a car depreciates in value year after year, regardless of the number of miles it is driven. To illustrate, let us assume that five cents per mile is

TION] «règlement adopté par voie de décret conformément à un pouvoir prévu par la loi», ce qui exclut les directives du Conseil du Trésor.

a La partie XI des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, DORS/54-682, porte sur les allocations du coût en capital. L'alinéa 1100(1)a énumère 25 catégories de biens et indique le pourcentage maximal du coût en capital des biens de chaque catégorie que le contribuable peut déduire pour chaque année d'imposition. L'annexe B des *Règlements* décrit la nature des biens qui sont compris dans chaque catégorie. La première espèce de biens que mentionne la catégorie 10 est «le matériel automobile, y compris un autobus à trolley, mais non une voiture de chemin de fer automobile acquise après le 25 mai 1976, une locomotive de chemin de fer, ou un tramway». Il est évident qu'une automobile est comprise dans cette description. Le pourcentage maximal de la déduction à l'égard d'un bien de la catégorie 10 est de 30 p. 100.

Si l'on applique ces dispositions à la déduction que prévoit ci-dessus le sous-alinéa 8(1)(j)(ii) de la Loi, il est évident que le montant maximal du coût en capital déductible chaque année pour une automobile, qui appartient à l'employé et dont il se sert dans l'exercice de ses fonctions, est égal à 30 p. 100 du coût en capital de la fraction que représente l'utilisation de l'automobile en service commandé par rapport à l'utilisation totale de l'automobile pour la même année d'imposition. Comme le coût en capital initial est diminué du montant déduit chaque année, le montant maximal déductible, conformément à l'alinéa 1100(1)a des *Règlements*, représente 30 p. 100 de la fraction indiquée:

du montant qui reste . . . sur le coût en capital non déprécié, pour lui, des biens de la catégorie [c'est-à-dire de l'automobile], à la fin de l'année d'imposition (avant d'opérer quelque déduction en vertu du présent paragraphe pour l'année d'imposition);

La politique du gouvernement prévoit le paiement d'allocations forfaitaires fondées sur des taux de millage pour l'utilisation de véhicules automobiles privés en service commandé. Ces taux ont été relevés au fil des ans en fonction du prix des automobiles et de leur coût de fonctionnement. Pareille méthode de paiement ne permet pas une compensation exacte de la dépréciation calculée selon un taux de millage fixe. Il en est ainsi parce qu'une automobile se déprécie chaque année, quel que soit le nombre de milles parcourus. Supposons,

allowed for depreciation, to be paid for as a capital cost allowance, and that a new car bought for \$10,000 is driven on government business, during the first year after acquisition, a distance of 5,000 miles. Depreciation at the allowable rate of 30 per cent would be \$3,000. If the private use of the car was also 5,000 miles, making a total of 10,000 miles for the year, half the total depreciation of \$3,000, i.e. \$1,500 would be sustained by the taxpayer in respect of the government use of the car, while the amount he would receive as a capital cost allowance at five cents a mile would be \$250, or only one sixth of the actual depreciation. If the car had been driven a total of 20,000 miles, of which 10,000 miles were on government business, he would have received \$500 or one third of the actual depreciation. And if the mileage rate allowed for depreciation had been 10 cents per mile the amount he would have received as capital cost allowance would have been doubled in each case. If the plaintiff's experience in 1977 was about average, significantly more than 10 cents per mile would be needed to fully recoup the taxpayer for his allowable depreciation. This would certainly be true in all cases where the car is new or only one or two years old, is fairly high in price and during the year in question has only been driven a moderate distance on government business.

On the other hand if the car, costing \$10,000 new, had been 5 years old at the beginning of the year, its depreciated value at that time, allowing 30 per cent depreciation each year on the depreciated value at the beginning of the year, would have been \$1,680.70. Thirty per cent depreciation for the sixth year of operation would have been \$504.21. For his 50 per cent of miles driven it would have been \$252.11. The amount he would have received as capital cost allowance at five cents per mile for 5,000 miles would have been \$250, approximately the same as the allowable depreciation; at ten cents per mile it would have been \$500, or approximately double the allowable depreciation; at ten cents per mile for 10,000 miles it would have been \$1,000, or about four times the allowable depreciation.

à titre d'exemple, que la somme de 5 cents par mille soit prévue pour la dépréciation et qu'elle soit payée à titre d'allocation du coût en capital. Supposons de plus que l'automobile soit achetée neuve au prix de \$10,000 et qu'elle soit conduite en service commandé sur une distance de 5,000 milles durant la première année. La dépréciation, calculée selon le taux admissible de 30 p. 100, serait de \$3,000. Si l'employé parcourait encore 5,000 milles pour son usage personnel, ce qui donnerait un total annuel de 10,000 milles, la moitié de la dépréciation totale de \$3,000, savoir \$1,500, serait imputable à l'utilisation de l'automobile en service commandé, alors qu'il ne recevrait, à titre d'allocation du coût en capital, au taux de cinq cents par mille, que \$250, c'est-à-dire un sixième seulement de la dépréciation effective. Si la distance parcourue s'élevait à 20,000 milles, dont 10,000 milles en service commandé, il recevrait \$500, c'est-à-dire un tiers de la dépréciation effective. Si la fraction du taux de millage qui représente la dépréciation était de 10 cents par mille, l'employé recevrait à titre d'allocation du coût en capital le double dans chaque cas. Si la distance parcourue par le demandeur en 1977 se situait dans la moyenne, il aurait fallu une compensation bien supérieure à 10 cents par mille pour permettre au contribuable de récupérer toute la valeur de la dépréciation admissible. Il en serait ainsi dans tous les cas où la voiture est neuve ou n'a qu'un ou deux ans, est d'un prix assez élevé et, pendant l'année dont s'agit, n'a été conduite en service commandé que sur une faible distance.

Par contre, si l'automobile, qui a coûté \$10,000 à l'achat, avait 5 ans au début de l'année, sa valeur dépréciée à ce moment serait de \$1,680.70, compte tenu d'une dépréciation annuelle de 30 p. 100 calculée sur la valeur dépréciée au début de l'année. La dépréciation de 30 p. 100 pour la sixième année d'utilisation s'élèverait à \$504.21. La part qui revient à la moitié des milles parcourus serait de \$252.11. L'employé recevrait, à titre d'allocation du coût en capital, la somme de \$250, calculée au taux de cinq cents par mille, pour une distance de 5,000 milles, c'est-à-dire à peu près la même somme que la dépréciation admissible. Si le taux était de dix cents par mille, l'employé recevrait \$500, c'est-à-dire à peu près le double de la dépréciation admissible, alors qu'à dix cents par mille pour une distance de 10,000 milles, il recevrait

Similarly, a uniform mileage rate does not take into account the wide differences that exist in new car prices.

My conclusion is that, having adopted a mileage rate as a simple, convenient method of paying for private cars used on government business, the government has almost certainly, in fixing a rate for cases in which the employer has requested an employee to use his own car on government business, tried to set a rate that was reasonably fair, that in some cases would result in overpayment of depreciation costs and in other cases would result in underpayment, depending on such factors as the cost and age of the car, the number of miles driven on government business and the number of cents per mile allowed for depreciation.

To be completely fair, in cases where the employer, viz. the government, has asked the employee to use his automobile for government purposes and the employee has done so, the government should pay the full cost of having and using the car for its proportion of its use during the year, including depreciation, no more and no less. The government's policy is designed to produce this result, more or less approximately, but as we have seen, payment of a fixed number of cents per mile sometimes results in the employee receiving more than the full cost of the car for the proportion of the total car mileage for the year that is attributable to government use, and sometimes, as in the present case, leaves the employee with substantial uncompensated expense. In the one case the amount of the overpayment is net income and properly subject to income tax. In the other the amount of the uncompensated expense could be eliminated by allowing it to be deducted from the employee's income for the year.

As indicated, *supra*, depreciation, though not strictly speaking included in the term "travelling expenses", is, in my opinion a deductible property expense under subparagraph 8(1)(j)(ii) of the Act, section 1100 of the Regulations, and Schedule B to the Regulations. However, under the decision of the Tax Review Board, the plaintiff, for the 1977 taxation year, after receiving the full amount of

\$1,000, soit presque quatre fois la dépréciation admissible.

De même, un taux uniforme de millage ne tient pas compte des différences énormes entre les prix des automobiles neuves.

J'en conclus donc que le gouvernement, lorsqu'il a décidé d'adopter un taux de millage à titre de moyen simple et pratique de dédommagement de l'utilisation de voitures privées en service commandé, a presque certainement essayé de fixer un taux raisonnablement juste pour les cas où l'employeur demande à un employé d'utiliser sa propre voiture en service commandé. Ce taux peut donner lieu à un paiement excessif ou insuffisant des frais de la dépréciation, selon le prix et l'âge de la voiture, la distance parcourue en service commandé et la fraction du remboursement imputable à la dépréciation.

Pour être tout à fait juste dans le cas où l'employé utilise sa voiture en service commandé à la demande de l'employeur, c'est-à-dire du gouvernement, celui-ci devrait le dédommager intégralement des frais de propriété et d'utilisation de la voiture pour ce qui est de la fraction de son utilisation en service commandé durant l'année, dépréciation comprise, ni plus ni moins. La politique suivie par le gouvernement vise ce résultat, de manière plus ou moins approximative. Toutefois, comme nous l'avons vu, le paiement d'une somme fixe de tant de cents par mille signifie que dans certains cas, l'employé reçoit bien plus que le coût intégral de la fraction du total annuel du millage de l'automobile imputable au service commandé, et dans d'autres, comme en l'espèce, qu'une part importante de ses frais n'est pas remboursée. Dans les premiers cas, le montant du trop-payé constitue un revenu net qui est, à bon droit, imposable. Dans les autres cas, on pourrait dédommager l'intéressé de ces frais non remboursés en l'autorisant à les déduire de son revenu pour l'année.

Comme indiqué plus haut, j'estime que la dépréciation, même si à proprement parler elle n'est pas comprise dans l'expression «frais de déplacement», est déductible au titre des frais de propriété, en application du sous-alinéa 8(1)(j)(ii) de la Loi ainsi que de l'article 1100 et de l'annexe B des Règlements. Il se trouve cependant que, par suite de la décision de la Commission de révision de l'impôt,

the mileage payment to which he was entitled, finds himself with uncompensated expenses for use of his automobile for government purposes in the amount of \$512.03. It is this amount which he claims the right to deduct from his income for 1977. In order to show that he is entitled to make this deduction he must prove that all three conditions set out in paragraph 8(1)(h), quoted *supra*, have been complied with.

With regard to the condition stated in subparagraph (i), the evidence establishes clearly that it has been complied with. The parties disagree with respect to subparagraph (ii). For convenience I think it will be useful to quote it again at this point. It provides:

8. (1) ...

(h) where the taxpayer, in the year,

(ii) under the contract of employment was required to pay the travelling expenses incurred by him in the performance of the duties of his office or employment, and

amounts expended by him in the year for travelling in the course of his employment;

may be deducted from the taxpayer's income for the year.

Counsel for the plaintiff claims that his client was required to pay the travelling expenses, this claim being denied by the defendant. The words "under the contract of employment" have some significance in deciding which view is correct. There is no evidence that the plaintiff was employed under a written contract, nor that he was informed that under the terms of his employment he would be required to pay the travelling expenses incurred by him on government business. The government's policy, as set out in paragraphs 3.03 and 3.061 of the Treasury Board directive, quoted *supra*, indicates, on the contrary, that, while he usually paid these expenses in the first instance, he was to be compensated for them by receiving the mileage payment authorized for this purpose. The general practice was for the employee to keep a record of his travelling expenses, including the number of miles travelled, and every two weeks he would put in a detailed statement of expenses and would receive payment for them, including the authorized payment for the

le demandeur, qui a reçu durant l'année d'imposition 1977 l'intégralité des allocations de millage auxquelles il avait droit, se retrouve avec des frais non remboursés d'un montant de \$512.03 pour l'utilisation de son automobile en service commandé. C'est cette somme de \$512.03 qu'il entend déduire de son revenu pour l'année 1977. Pour démontrer qu'il a droit à cette déduction, il lui faut prouver qu'il a rempli les trois conditions énoncées à l'alinéa 8(1)h précité.

Il ressort des preuves produites qu'il a rempli la condition prévue au sous-alinéa (i). Les deux parties se contredisent l'une l'autre pour ce qui est de la condition imposée par le sous-alinéa (ii). Je crois qu'il est utile de rappeler encore une fois ce sous-alinéa qui porte:

8. (1) ...

h) lorsque le contribuable, dans l'année,

(ii) a été tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement engagés par lui pour l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, et

les sommes qu'il a dépensées pendant l'année aux fins de déplacements pour exercer les fonctions de son emploi;

sont déductibles de son revenu pour cette année.

L'avocat du demandeur soutient que son client était dans l'obligation d'acquitter ses frais de déplacement, ce que nie la défenderesse. Les mots «en vertu de son contrat d'emploi» ont leur importance dans le règlement de ce point en litige. Rien n'indique que l'emploi du demandeur est régi par un contrat écrit ou qu'il avait été informé que, selon les conditions de cet emploi, il était tenu lui-même aux frais de déplacement subis en service commandé. Par application cependant de la politique suivie par l'administration, exposée aux paragraphes 3.03 et 3.061, précités, de la directive du Conseil du Trésor, le demandeur acquittait habituellement ces frais lui-même pour se faire rembourser ensuite lorsqu'il recevait l'allocation de millage prévue à cet effet. Dans la pratique, il tenait la comptabilité de ses frais de déplacement, dont le nombre de milles parcourus, et, toutes les deux semaines, soumettait un état détaillé de ses frais, pour lesquels il recevait un remboursement qui comprenait l'allocation prévue pour le nombre de milles parcourus à bord de sa propre voiture en

number of miles his car had been driven on government business. On some occasions he would estimate in advance what his expenses would be, ask for and receive the amount estimated, any necessary adjustments being made when his detailed statement of actual expenses was submitted following his return to Winnipeg. In either case it is clear that his authorized travelling expenses would not be borne by him finally, but would be paid by the government. The real intention was that the employee would be reimbursed by the government for expenses incurred by him in carrying out his duties.

Unfortunately, as we have seen, the total of the mileage payments received by the plaintiff in 1977 fell short by \$512.03 of paying the government's share of his total automobile expenses in that year, including depreciation of the car. Consequently, unless he is successful in this action he will be \$512.03 out of pocket, because as the person who incurred the expenses and the person who owned the car, the loss will have to be borne by him, unless he has a right to pass it on to someone else.

Counsel for the plaintiff submits that, since the government is not bound to pay more than the amount payable under its policy, the plaintiff is required to pay the shortfall of \$512.03. As I view the situation the plaintiff most certainly must pay the shortfall. Nothing in the terms of the arrangement for the use of the car on government business provides that he shall do so, but one of the terms is that what he will be paid is limited to the authorized mileage allowance. That authorized amount being insufficient to pay all the car expenses intended to be provided for, it is clear that the shortfall results from the insufficiency of the mileage rate, in the circumstances of this case, to encompass all the expenses. Consequently I think it may be held properly that, since the shortfall of \$512.03 which the plaintiff must pay is occasioned by the insufficiency of the payment provision of the arrangement, the plaintiff, under the contract, is required, in the broad sense of that word, to pay the shortfall. The fact that he is not required to pay all the car expenses should not prejudice his position with respect to the portion he is required to pay. Thus, in my opinion the plaintiff has shown that condition (ii) has been complied with.

service commandé. Il arrivait parfois au demandeur d'estimer à l'avance ses frais, de demander et de recevoir le montant estimatif, et de faire les redressements nécessaires lorsqu'il soumettait, après son retour à Winnipeg, l'état détaillé de ses frais réels. Dans l'un ou l'autre cas, il est évident qu'en définitive il ne supportait pas ses frais de déplacement autorisés, mais que ceux-ci étaient payés par le gouvernement. Les parties convenaient en fait que l'employé devait être remboursé par le gouvernement des frais qu'il subissait dans l'exercice de ses fonctions.

Malheureusement, comme nous l'avons vu, le total des allocations de millage qu'a reçues le demandeur en 1977 est inférieur de \$512.03 à la part des frais d'utilisation de son automobile durant l'année, dépréciation comprise, imputable au gouvernement. A moins que son action ne soit accueillie et qu'il n'ait le droit de transmettre la perte à quelqu'un, le demandeur perdra donc \$512.03 et devra subir cette perte parce qu'il était le propriétaire de la voiture et qu'il a engagé ces frais.

L'avocat du demandeur soutient que celui-ci doit acquitter le déficit de \$512.03 parce que le gouvernement n'a pas l'obligation de rembourser plus que le montant payable conformément à sa politique. Je pense bien que le demandeur doit acquitter ce déficit. Les conventions qui président à l'utilisation de la voiture en service commandé ne prévoient certes pas pareille obligation, mais selon l'une de ces conventions, le remboursement se limite à l'allocation prévue pour le millage. Puisque cette allocation est insuffisante pour rembourser tous les frais d'automobile auxquels elle est destinée à pourvoir, il est évident que le déficit tient à l'insuffisance du taux de millage qui, en l'espèce, ne couvre pas tous les frais. En conséquence, on peut conclure que le demandeur doit, au sens large de ce mot, acquitter en vertu de son contrat le déficit de \$512.03 puisque ce déficit qu'il doit assumer tient à l'insuffisance de l'allocation prévue dans la convention. Qu'il ne soit pas tenu d'acquitter tous les frais de l'automobile ne doit pas porter atteinte aux droits du demandeur en ce qui concerne la fraction des frais qu'il doit acquitter. Je pense donc que le demandeur a fait la preuve qu'il remplit la condition énoncée au sous-alinéa (ii).

Turning to condition (iii), for convenience I repeat it here. It provides:

8. (1) ...

(h) where the taxpayer, in the year,

(iii) was not in receipt of an allowance for travelling expenses that was, by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v), (vi) or (vii), not included in computing his income and did not claim any deduction for the year under paragraph (e), (f) or (g),

amounts expended by him in the year for travelling in the course of his employment;

may be deducted from the taxpayer's income for the year.

None of the provisions in the subparagraphs and paragraphs mentioned in subparagraph (iii) *supra* apply, in my opinion, to the situation we are dealing with in this case. Consequently, it cannot be said that the plaintiff, in 1977, was in receipt of an allowance for travelling expenses that was, by virtue of any of the provisions of the stated subparagraphs of paragraph 6(1)(b), not included in computing his income. Nor did he claim any deduction for that year under any of paragraphs (e), (f) or (g) of subsection 8(1). In my view condition (iii) of paragraph 8(1)(h) has been complied with.

Finally the jurisprudence that has developed on the kind of issue we are dealing with requires consideration. Most of it is found in decisions of the Tax Appeal Board or Tax Review Board which were not taken by way of appeal to the courts.

Counsel for the defendant referred particularly to five cases, all of them decisions of the Tax Appeal Board except the two most recent cases of the five, which were decisions of the Tax Review Board. The five cases are:

Cekota v. M.N.R. 64 DTC 654; *Meier v. M.N.R.* 67 DTC 224; *Guay v. M.N.R.* 70 DTC 1781; *Krieger v. M.N.R.* 79 DTC 269; and *MacDonald v. M.N.R.* 80 DTC 1685.

The headnote in the report of the *Cekota* case states:

All three requirements of section 11(9) [now section 8(1)(h)] must be met before a taxpayer can obtain relief. In this case, although paragraph (a) [now (i)] had been satisfied, paragraph (b) [now (ii)] did not meet with compliance. The employer had agreed to reimburse the appellant for any expenses incurred by

Avant d'aborder la condition énoncée au sous-alinéa (iii), je crois utile de le citer de nouveau, comme suit:

8. (1) ...

a h) lorsque le contribuable, dans l'année,

(iii) n'a pas reçu d'allocation pour frais de déplacement, qui, en vertu du sous-alinéa 6(1)b)(v), (vi) ou (vii), n'était pas incluse dans le calcul de son revenu, et n'a pas réclamé de déduction pour l'année en vertu de l'alinéa e), f) ou g),

les sommes qu'il a dépensées pendant l'année aux fins de déplacements pour exercer les fonctions de son emploi;

sont déductibles de son revenu de cette année.

c

A mon avis, aucune des dispositions prévues aux alinéas et sous-alinéas auxquels renvoie le sous-alinéa (iii) ci-dessus, ne s'applique aux faits de la cause. On ne peut donc dire que le demandeur, pour l'année 1977, a reçu une allocation pour frais de déplacement qui, en vertu d'une quelconque disposition des sous-alinéas mentionnés de l'alinéa 6(1)b), n'est pas incluse dans le calcul de son revenu. Le demandeur ne réclame pas non plus pour cette année-là les déductions que prévoient les alinéas e), f) ou g) du paragraphe 8(1). Je conclus donc que le demandeur remplit la condition prévue au sous-alinéa 8(1)h)(iii).

f

Il convient finalement de se reporter à la jurisprudence en la matière, qui consiste surtout dans les décisions non entreprises de la Commission d'appel de l'impôt ou de la Commission de révision de l'impôt.

g

L'avocat de la défenderesse cite cinq décisions, dont trois de la Commission d'appel de l'impôt et, les deux plus récentes, de la Commission de révision de l'impôt. Voici ces cinq décisions:

h

Cekota c. M.R.N. 64 DTC 654; *Meier c. M.R.N.* 67 DTC 224; *Guay c. M.R.N.* 70 DTC 1781; *Krieger c. M.R.N.* 79 DTC 269; et *MacDonald c. M.R.N.* 80 DTC 1685.

i

Le sommaire que l'on trouve dans le recueil où est publiée la décision *Cekota* porte:

[TRADUCTION] Les trois conditions de l'article 11(9) [qui correspond à l'actuel article 8(1)h)] doivent être remplies pour que le contribuable puisse bénéficier de la déduction. En l'espèce, le contribuable remplit la condition de l'alinéa a) [qui correspond à l'actuel sous-alinéa (i)], mais ne remplit pas la

him while travelling abroad on business, and the evidence did not establish that the appellant was obliged to pay any of his own travelling expenses.

The present case differs on two points of fact. The government (employer) did not agree to pay all of the plaintiff's expenses. Under its policy it did pay for necessary lodging, meals and long distance telephone calls, but for the use of his car it unilaterally set a mileage rate of so many cents per mile and paid that amount, which amount, as we have seen, was insufficient, by \$512.03, to pay all the costs of the car for the government portion of the car's use in 1977. We have also seen that, because the insufficiency of the government payment, the plaintiff, of necessity, had to bear the burden of the amount, \$512.03. In my view, this decision is not injurious to the plaintiff's case.

In the *Meier* case the employee had used her car on her employer's business in 1964 for one trip only, a distance of 171 miles, for which she was reimbursed at 10 cents per mile. She deducted in her income tax return for that year the cost of operating the car for the full year, having been advised erroneously that she was entitled to do so. It was held that she was not entitled to the deduction. The requirements of subsection 11(9), now paragraph 8(1)(h), had not been met. Having been reimbursed for her trip on her employer's business, she was not required to pay the travelling expenses incurred in the performance of her duties. The decision clearly turned on the fact that she had been reimbursed.

In the *Guay* case the appellant sought to deduct from his 1968 income a substantial amount additional to what he had received from his employer for the use of his car in the performance of his duties. The Minister disallowed the claim and the Tax Appeal Board upheld that decision. The Board, in giving its decision, said [at page 1781]:

condition énoncée à l'alinéa b) [qui correspond à l'actuel sous-alinéa (ii)]. L'employeur a convenu de rembourser à l'appelant les frais subis au cours des voyages d'affaires à l'étranger, et il n'est pas établi que l'appelant était tenu d'acquitter quelque fraction que ce fût de ses propres frais de déplacement.

^a Deux points de fait séparent cette affaire de l'affaire en instance. En l'espèce, le gouvernement (l'employeur) n'a pas convenu d'acquitter tous les frais du demandeur. Conformément à sa politique, ^b le gouvernement acquittait l'hébergement, les repas et les appels téléphoniques interurbains qui étaient nécessaires, mais, pour l'utilisation de l'automobile du demandeur, le gouvernement a fixé unilatéralement un taux de millage de tant de ^c cents par mille et lui a payé ce montant. Comme nous l'avons vu, il manquait à ce montant \$512.03 pour rembourser tous les frais d'utilisation de l'automobile, imputables au gouvernement en 1977. Nous avons également vu qu'à cause de l'insuffi- ^d sance du remboursement par le gouvernement, le demandeur n'avait d'autre choix que de prendre à sa charge ce montant de \$512.03. A mon avis donc, cette décision ne va pas à l'encontre des prétentions du demandeur.

^e Dans l'affaire *Meier*, l'employée avait utilisé sa voiture en service commandé pour un seul déplacement en 1964, sur une distance de 171 milles, et elle avait été remboursée au taux de 10 cents par mille. Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu ^f pour la même année, elle réclamait la déduction des frais d'utilisation de sa voiture pour l'année entière, parce qu'on l'avait informée à tort qu'elle avait le droit de le faire. La Commission a jugé ^g qu'elle ne pouvait réclamer cette déduction. Elle n'avait pas rempli les conditions du paragraphe 11(9), qui correspond maintenant à l'alinéa 8(1)h). Puisqu'elle avait été remboursée pour son déplacement en service commandé, elle n'était pas ^h tenue d'assumer les frais de déplacement subis dans l'exercice de ses fonctions. Cette décision repose manifestement sur le fait qu'elle avait été remboursée.

ⁱ Dans l'affaire *Guay*, l'appelant réclamait la déduction d'un montant substantiel de son revenu pour l'année 1968, bien qu'il eût été remboursé par son employeur pour l'utilisation de sa voiture dans l'exercice de ses fonctions. Le Ministre a refusé la ^j déduction et sa décision a été confirmée par la Commission d'appel de l'impôt, qui s'est prononcée en ces termes [à la page 1781]:

In order for an employee to have the right to deduct travelling expenses from his income (in this case, salary), he must not have received any sum in lieu of travelling expenses. If he does receive any sum to cover travelling expenses occasioned by his work or in the course of his work, the Act does not permit him to claim them.

The Board then quoted the three paragraphs of subsection 11(9) of the Act, now subparagraphs of paragraph 8(1)(h), and also subsection 11(11), now paragraph 8(1)(j). It then concluded:

As the appellant, on the one hand, was not required to pay his travelling expenses, and on the other hand, was in receipt of an allowance for travelling expenses, I regret that I must find there is no ground for his appeal.

I am unable to accept this conclusion or the statement of law contained in the first quotation *supra*. I have found nothing in the Act that can properly be interpreted as meaning that payment by an employer to an employee, whether as an allowance or a reimbursement, of any amount, however small or inadequate, for travelling expenses incurred by the employee in the performance of his duties, will prevent the employee from claiming successfully the right to deduct expenses properly incurred. It is difficult to think that Parliament had any intention that an inadequate payment should have such a result. I have stated, earlier in these reasons, that in my opinion, where an employer pays an employee part only of the car expenses incurred by the employee in using his automobile in the performance of his duties, the result is that the employee is required to pay the balance of those expenses.

The second ground for the decision in the *Guay* case, is, in my opinion, definitely wrong. It is not every allowance received for travelling expenses that prevents a taxpayer, under subparagraph 8(1)(h)(iii), from claiming a right to deduct any travelling expenses from his income for the year in which they were incurred, but only an allowance that was, by virtue of subparagraph (v), (vi) or (vii) of paragraph 6(1)(b) not included in computing his income, or if the taxpayer claimed any deduction for the year under paragraph (e), (f) or (g) of subsection 8(1). Neither in the *Guay* case nor in the present case do the car expenses with which those cases are concerned fall into any of the situations described in any of the indicated subparagraphs and paragraphs. Further, in the

[TRADUCTION] Pour qu'un employé ait le droit de déduire de son revenu (salaire en l'espèce) des frais de voyage, il faut qu'il ne reçoive aucun montant pour tenir lieu de frais de voyage. S'il reçoit un montant quelconque pour couvrir des frais de voyage occasionnés par son travail ou au cours de son travail, la Loi ne lui permet pas d'en réclamer.

La Commission a cité ensuite les trois alinéas du paragraphe 11(9) de la Loi, qui correspondent aux actuels sous-alinéas de l'alinéa 8(1)(h), de même que le paragraphe 11(11), qui correspond à l'actuel alinéa 8(1)(j), pour conclure:

[TRADUCTION] Comme l'appelant d'une part, n'était pas tenu d'acquitter ses frais de voyage, et d'autre part, comme il touchait une allocation pour frais de voyage, c'est à regret que je dois déclarer que son appel n'est pas justifié.

Je ne saurais partager cette conclusion ni l'exposé du droit que contient la première citation ci-dessus. Je n'ai rien trouvé dans la Loi qui puisse légitimement s'interpréter comme signifiant que le paiement d'une somme, si petite ou si insuffisante soit-elle, par un employeur à un employé, sous forme d'allocation ou de remboursement, en dédommagement des frais de déplacement subis par cet employé dans l'exercice de ses fonctions, prive celui-ci du droit de déduire les frais qu'il a légitimement engagés. On conçoit mal que le législateur entendit donner un tel effet à un paiement insuffisant. J'ai indiqué plus haut qu'à mon avis, lorsque l'employeur ne verse à l'employé qu'une fraction des frais subis par ce dernier dans l'utilisation de sa voiture dans le cadre de ses fonctions, cet employé est tenu du solde.

Je pense que le deuxième motif de la décision rendue dans l'affaire *Guay* est complètement erroné. Ce ne sont pas toutes les allocations reçues pour frais de déplacement qui privent, en vertu du sous-alinéa 8(1)(h)(iii), le contribuable du droit de déduire de son revenu les frais de déplacement pour l'année pendant laquelle ils ont été engagés, mais seulement une allocation qui, en vertu du sous-alinéa (v), (vi) ou (vii) de l'alinéa 6(1)(b), n'était pas incluse dans le calcul de son revenu, à moins que le contribuable n'ait réclamé une déduction pour l'année en vertu de l'alinéa e), f) ou g) du paragraphe 8(1). Ni dans l'affaire *Guay* ni en l'espèce les frais d'automobile en litige ne font l'objet d'aucun des alinéas et sous-alinéas susmentionnés. De plus, l'avocat du demandeur fait valoir

present case counsel for the plaintiff stated that the allowance or reimbursement of car expenses that he claimed was required to be included in his income for the year and was so included.

In the *Krieger* case the taxpayer travelled on his employer's business up to 30 days each year. He received a travel allowance and claimed to deduct additional expenses. It was held by the Tax Review Board that he did not qualify for the deduction because he was not "ordinarily" required to be away from his employer's place of business, he was not obliged to pay travelling expenses, and he in fact received an allowance for those expenses. This case differs from those we have just been considering only on the ground that the taxpayer was not "ordinarily" required to be away from his employer's place of business, which is not the situation we are concerned with.

In the *MacDonald* case the Tax Review Board dismissed the taxpayer's appeal on the ground that he was not required to pay the travelling expenses he incurred. Further, he was in receipt of both a travelling allowance and a mileage allowance. The case is on all fours with some of the others already discussed. I deem it unnecessary to discuss it further.

I have read a number of other decisions of the Tax Appeal Board and of the Tax Review Board. All of them are to the same effect as those discussed *supra*. I have also read several decisions of the Federal Court and of the Supreme Court of Canada, which dealt with deductions from income, but have concluded that they were of little assistance in the present case as none of them dealt with the kind of situation and statutory provisions with which we are here concerned.

With all due respect for what appears to have been the invariable view of the Tax Appeal Board and the Tax Review Board, I am unable to accept their view of the law as correct.

To begin with, in this case there is no dispute as to the items of automobile expense claimed by the plaintiff, or as to the amounts of such items. Nor is there any dispute as to the amount paid to the plaintiff for those expenses. Consequently I accept

en l'espèce que l'allocation ou le remboursement des frais d'automobile réclamé par le demandeur a été inclus, comme il se doit, dans son revenu pour l'année.

^a Dans l'affaire *Krieger*, le contribuable effectuait des voyages d'affaires pour son employeur jusqu'à 30 jours par an. Il recevait une indemnité de voyage et réclamait la déduction des frais en excédent. La Commission de révision de l'impôt a conclu qu'il n'avait pas droit à la déduction parce qu'il n'était pas, [TRADUCTION] «de manière habituelle», tenu de s'éloigner de l'établissement de son employeur, qu'il n'était pas tenu d'acquitter ses frais de déplacement et qu'il avait en fait reçu une indemnité pour couvrir ces frais. Cette décision ne se distingue des décisions citées plus haut que par le motif que le contribuable n'était pas tenu, «de manière habituelle», de s'éloigner de l'établissement de son employeur, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

^b Dans l'affaire *MacDonald*, la Commission de révision de l'impôt a rejeté l'appel du contribuable par ce motif qu'il n'était pas tenu d'acquitter les frais de déplacement engagés. De plus, il avait reçu à la fois une indemnité de voyage et une allocation de millage. Cette affaire est analogue à celles que nous avons déjà étudiées. Je ne crois pas nécessaire de l'étudier plus à fond.

^c J'ai consulté plusieurs autres décisions de la Commission d'appel de l'impôt et de la Commission de révision de l'impôt, qui aboutissent toutes au même résultat que les décisions citées ci-dessus.

^d J'ai aussi consulté plusieurs arrêts de la Cour fédérale et de la Cour suprême du Canada en matière de déductions du revenu, mais je dois conclure qu'ils ne sont d'aucun secours puisque aucun d'eux ne porte sur les points de fait ni sur les textes de loi qui nous intéressent en l'espèce.

^e Sauf le respect que je dois à la Commission d'appel de l'impôt et à la Commission de révision de l'impôt pour la constance de leurs vues en la matière, je ne saurais partager leur interprétation de la loi.

^f Il faut d'abord préciser qu'en l'espèce, ni le décompte ni le montant des frais d'automobile que réclame le demandeur n'est contesté. Le montant reçu par le demandeur en remboursement de ces frais n'est pas contesté non plus. Il est donc avéré

as a fact that the total amount claimed was legitimately incurred by him in the performance of the duties of his employment. It is likewise clear that, after receiving the amount paid to him by the government under its policy of reimbursement or allowance, there was a balance outstanding of \$512.03. He is not entitled to any further payment under the government's policy, but the costs were incurred by him and unless he can deduct them from his income, he must bear the burden of them. As indicated earlier, in the broad sense of the expression "he was required to pay them" under the arrangement for payment by the government, because it was the failure of that arrangement to pay all the automobile costs which saddled him with the burden of the balance of them. In my view therefore subparagraph 8(1)(h)(ii) of the *Income Tax Act* has been complied with.

In my view, also, the Tax Appeal Board and the Tax Review Board have been mistaken in their understanding of the meaning and effect of subparagraph 8(1)(h)(iii) of the Act. As stated above, that subparagraph does not apply generally to all allowances for travelling expenses. It does not even apply, in terms, to all such allowances that are not included in computing the taxpayer's income. It only applies to such allowances as are, by virtue of subparagraphs (v), (vi) or (vii) not included in computing the taxpayer's income and to deductions claimed under paragraphs (e), (f) or (g) of subsection 8(1). None of those subparagraphs or paragraphs have any relation to the kind of situation we have in this case. I cannot find that subparagraph (iii) of paragraph 8(1)(h) has not been complied with.

In the final result the plaintiff will have judgment in his favour with costs. The matter is referred back to the Minister of National Revenue for reassessment of the plaintiff's income for the year 1977 on the basis that he is entitled to deduct the sum of \$512.03 from his income for that year, being the balance of automobile expenses incurred in that year in the performance of the duties of his employment, but disallowed by the Minister.

que le montant total que le demandeur réclame a été légitimement déboursé par ce dernier dans l'exercice de ses fonctions. Il est également indéniable qu'après que le demandeur eut reçu la somme payée par le gouvernement conformément à sa politique de remboursement ou d'allocation, il restait un solde non remboursé de \$512.03. Le demandeur n'a droit à aucun autre paiement, selon la politique gouvernementale. Il a toutefois engagé ces frais et, à moins de pouvoir les déduire de son revenu, il devra les subir. Comme indiqué plus haut, «le demandeur doit acquitter ces frais», au sens large de cette expression, par application de la politique de remboursement par le gouvernement, parce que c'est l'insuffisance du remboursement de tous les frais d'automobile prévu par cette politique qui l'oblige à prendre à sa charge le solde de ces frais. Je conclus donc que le demandeur satisfait à la condition du sous-alinéa 8(1)(h)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

A mon avis, la Commission d'appel de l'impôt et la Commission de révision de l'impôt se sont fourvoyées pour ce qui est de la signification et de la portée du sous-alinéa 8(1)(h)(iii) de la Loi. Comme indiqué plus haut, ce sous-alinéa ne s'applique pas systématiquement à toutes les allocations de frais de déplacement. Il ne s'applique même pas, selon ses termes, à toutes les allocations de frais de déplacement qui ne sont pas incluses dans le calcul du revenu d'un contribuable. Il ne s'applique qu'aux allocations qui, en vertu des sous-alinéas (v), (vi) ou (vii), ne sont pas incluses dans le calcul du revenu du contribuable, et aux déductions réclamées en vertu des alinéas e), f) ou g) du paragraphe 8(1). Aucun de ces alinéas ou sous-alinéas n'a de rapport avec les faits de la cause. Je ne peux conclure que le demandeur ne remplit pas la condition posée par le sous-alinéa 8(1)(h)(iii).

En conséquence, j'accueille l'action du demandeur et lui accorde les frais. L'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour une nouvelle cotisation du revenu du demandeur pour l'année 1977, par ce motif que celui-ci peut en déduire la somme de \$512.03 dont le Ministre a refusé la déduction à titre de solde des frais d'automobile subis par le demandeur dans l'exercice de ses fonctions.