

BETWEEN:

1960
 Apr. 20
 Oct. 11

THE MINISTER OF NATIONAL REV- }
 ENUE } APPELLANT;

AND

CLAUDE ROUSSEAURESPONDENT.

Revenue—Income—Income tax—Credit balance not a “payment” or “receipt” subject to tax—The Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 2(3), 3, 4, 5, 6, 11(6)(9)(11) and 24.

By resolution of a company of which he was a shareholder, president and managing director, a taxpayer was authorized to be paid an annual salary of \$10,000, and as owner of a building leased to the company, an annual rental of \$12,000. In his income tax return for 1954 the taxpayer declared his annual income to be \$22,000. The Minister added to the declared income, capital allowance on the taxpayer's car and certain travelling expenses paid by the company. By notice of objection the taxpayer alleged that the additions were not justified because although he had declared an income of \$22,000 and paid income tax thereon he had received but \$15,265.86 in cash and the balance constituted a credit on the company's books. The taxpayer's appeal to the Income Tax Appeal Board was allowed in part. The Minister appealed from the decision and the taxpayer cross-appealed.

Held: That the general rule under the *Income Tax Act* is that in the absence of express provision to the contrary only income paid or received is taxable. The fact that a taxpayer is credited with a balance owing him on a company's books does not constitute a payment nor a receipt within the meaning of the Act. *Capital Trust Corporation Ltd. v. Minister of National Revenue* [1936] Ex. C.R. 163, affirmed by [1937] S.C.R. 192; *Gresham Life Assurance Society Ltd. v. Bishop* [1902] A.C. 287 at 296.

2. That as to the exceptions to the rule, s. 6 refers to interest and income from partnerships or syndicates, and s. 24 to securities in satisfaction of income debts, and neither provision applies to the facts in the instant case. Other than these exceptions a tax cannot be levied on debts so long as they remain unpaid.
3. That under s. 5(b)(v) the taxpayer was not entitled to deduct the disputed travelling expenses as they were personal disbursements.
4. That the taxpayer having failed to prove he met the requirements of subsections (6) or (9) of s. 11 was not entitled to capital car allowance under s. 11(11) of the Act.

APPEAL and cross-appeal from a decision of the Income Tax Appeal Board.¹

The appeal was heard before the Honourable Mr. Justice Fournier at Quebec.

Paul Boivin Q.C. and *Paul Ollivier* for appellant.

¹(1958) 58 D.T.C. 631; 20 TAX A.B.C. 333.

1960

Louis N. LaRoche for respondent.

MINISTER OF
NATIONAL
REVENUE
v.
ROUSSEAU

FOURNIER J. now (October 11, 1960) delivered the following judgment:

Dans cette cause, le Ministre du Revenu national en appelle du jugement de la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu en date du 19 août 1958 qui confirme en partie l'appel de Claude Rousseau relativement à la cotisation de son revenu, pour fins d'impôt, provenant de son salaire et de loyers pour l'année d'imposition 1954.

L'appelant a déterminé la cotisation en se basant sur la déclaration d'impôt sur le revenu de l'intimé et celle de son employeur, The Electrical Manufacturing Company Limited. L'intimé est actionnaire, président et gérant de cette compagnie. Son salaire, autorisé par résolution de la corporation, est de \$10,000 par année. A titre de propriétaire de l'édifice loué à la compagnie pour la manufacture de ses produits il a droit à un loyer annuel de \$12,000.

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 1954, son revenu net déclaré est de \$22,000. Par avis de cotisation, l'appelant a signifié à l'intimé qu'il portait le revenu net à \$23,440.76 par l'addition au montant déclaré des montants de \$561.89, \$175 et \$703.87 comme rémunération additionnelle, dépenses de voyage, usage de son automobile pour les fins des affaires de son employeur et dépréciation de sa voiture-automobile. L'intimé dans son avis d'opposition allègue que les additions à son revenu ne sont pas justifiables, vu que ces montants, bien que chargés par lui à The Electrical Manufacturing Company Ltd., n'avaient pas encore été reçus par lui. De plus, nonobstant le fait qu'il avait déclaré un revenu de \$22,000 et avait payé l'impôt sur ce montant, il n'avait reçu de son employeur que la somme de \$17,824.85. Par avis de nouvelle cotisation, l'appelant a avisé l'intimé qu'il avait corrigé sa première cotisation en remplaçant le montant de \$561.89 comme autre rémunération par le montant de \$375 et en désallouant la dépréciation de l'automobile de \$496.13. Le revenu net, au lieu d'être \$23,440.76, est maintenant \$23,750.

L'intimé a appelé de cette cotisation à la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu, qui a maintenu l'appel en partie et a déferé le dossier au Ministre du Revenu national, afin qu'il émette une nouvelle cotisation. C'est de cette décision que le Ministre en appelle à cette Cour.

1960
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 v.
 ROUSSEAU
 Fournier J.

A l'appui de son appel il invoque les articles 4 et 5 de la loi et soumet que l'intimé, ayant droit pour l'année d'imposition 1954 à un salaire de \$10,000 et à un loyer au montant de \$12,000, a effectivement reçu de son employeur et locataire, The Electrical Manufacturing Company Limited, et touché ce montant de \$22,000 en 1954. Il a reçu en espèces au moins \$15,265.86 et un compte personnel qu'il avait avec la compagnie, et sur lequel il pouvait tirer à volonté, a été crédité de la différence entre cette somme de \$22,000 et le montant reçu en espèces.

Par contre, l'intimé prétend qu'au sens des articles 3(c) et 5 de la loi il n'a touché que \$15,263 de son revenu déclaré et qu'il n'a pas reçu la somme de \$6,737 qui était inscrite à son crédit à la fin de l'année 1954 dans les livres de la compagnie, son employeur.

Je crois que les articles 3, 4, 5 et 11(6) ou (9) de la Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, et modifications, sont applicables à la présente cause. Les dispositions de l'article 3 indiquent les sources du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition.

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année de toutes provenances à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend le revenu pour l'année provenant

- a) d'entreprises,
- b) de biens, et
- c) de charges et d'emplois.

Le revenu déclaré par l'intimé provient de son salaire comme gérant de manufacture de la compagnie qui l'emploie et du loyer d'un immeuble qu'il loue à la même compagnie pour les fins de son industrie. Ce sont donc les dispositions de l'article 3(b)(c) qui s'appliquent à son revenu de biens et à son salaire comme employé. Quant au revenu provenant de biens l'article 4 dit:

4. Sous réserve des autres dispositions de la présente Partie, le revenu provenant, pour une année d'imposition, . . . de biens est le bénéfice en découlant pour l'année (is the profit therefrom for the year).

1960
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 v.
 ROUSSEAU
 Fournier J.

Les mots «sous réserve des autres dispositions de la présente Partie» prévoient que les déductions mentionnées à l'article 2 (3) s'appliquent au revenu provenant de biens et déterminent «le bénéfice en découlant». L'article se lit:

2(3) Le revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition est son revenu pour l'année moins les déductions permises par la section C (calcul de l'impôt).

Pour ce qui concerne le salaire ou autre rémunération de l'intimé comme employé de la compagnie, c'est l'article 5 qui s'applique. Je cite:

5. Le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi est le traitement, salaire et autre rémunération, y compris les gratifications, que le contribuable a touchés dans l'année, plus . . .

Il s'agit donc de déterminer si les faits ayant été admis et établis dans cette cause entrent bien dans le cadre des dispositions susmentionnées et de celles de l'article 11 (6) ou (9).

Il est vrai que l'intimé est l'employé d'une corporation et qu'il loue un immeuble à son employeur. Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 1954, il a déclaré qu'il avait droit de recevoir de son employeur et locataire, tant à titre de salaire qu'à titre de loyer, un montant de \$22,000 par année. Toutefois, il est en preuve qu'il n'a touché ou reçu en espèces qu'une somme de \$15,263 et que la balance de \$6,737 avait été créditée à son compte dans les livres de comptabilité de son employeur et locataire.

L'appelant soumet que, par suite du fait que la somme de \$6,737 a été portée dans les livres de la corporation à un compte personnel de l'intimé, il avait touché ou reçu le total de son salaire et de son loyer pour l'année 1954. Du moment que le montant ci-dessus avait été mis à la disposition de l'intimé, ce montant de \$6,737 ne représentait plus du salaire ou du loyer dû mais constituait une créance de l'intimé et une obligation ou dette de la corporation. Il s'ensuivrait que le revenu du contribuable devrait être considéré comme ayant été touché ou reçu en espèces et, partant, une créance en faveur de l'intimé. Est-ce le sens qu'il faut donner aux dispositions de la loi sur lesquelles l'appelant base ses prétentions?

D'autre part, l'intimé prétend que ce montant qui n'a pas été touché ou reçu ne devrait pas être considéré dans le calcul de son impôt sur le revenu pour l'année 1954, parce qu'il n'a pas été reçu durant l'année d'imposition. L'entrée dans les livres de la compagnie n'est qu'une reconnaissance que cette dernière, à la fin de l'année 1954, devait à l'intimé une balance de salaire et de loyer de \$6,737. Par conséquent, au sens des articles 3, 4 et 5 de la loi cette opération comptable de la compagnie n'a pas pour effet d'établir que l'intimé a touché ou reçu tout le salaire et le loyer qui devaient constituer son revenu pour 1954.

1960
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 v.
 ROUSSEAU
 Fournier J.

Il n'y a pas de contradiction quant au montant du salaire et du loyer déclaré par l'intimé et cotisé comme revenu de l'intimé, ni du montant reçu en espèces par ce dernier et de la balance créditée à son compte personnel par la compagnie. Il appert que la compagnie, n'ayant pas les moyens de rencontrer toutes ses obligations, retenait depuis plusieurs années un certain montant qu'elle devait à son employé. Mais l'intimé, chaque année, payait l'impôt sur le montant du salaire et du loyer. Durant l'année 1954, la compagnie a crédité dans ses livres au compte personnel de l'intimé la somme de \$22,000. Effectivement, celui-ci, durant l'année en question, n'a touché ou retiré que \$15,263.86 à titre de salaire, loyer ou vieilles dettes. La balance est demeurée à son crédit. A quels item cette balance était-elle applicable, je l'ignore.

En principe, c'est le revenu touché ou reçu qui est imposable. Il est vrai que la loi a décrété des exceptions à cette règle générale, mais en l'absence de dispositions expresses je crois que c'est la règle générale qui doit être appliquée au calcul de l'impôt. Dans le cas actuel, il y a eu discussion sur le sens du mot «touché» mentionné dans l'article. Ce mot est synonyme de reçu. D'ailleurs la version anglaise de la loi se sert du mot "received". Les mots «recevoir» et «reçu» ont été considérés dans de nombreuses causes, entre autres celle de *Capital Trust Corporation Limited et al.* et *The Minister of National Revenue*¹.

Un exécuteur testamentaire devait recevoir \$500 par mois comme rémunération pour ses services. Pendant plus de deux ans après la mort du testateur, il négligea de toucher

¹[1936] Ex. C.R. 163.

1960
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 v.
 ROUSSEAU
 Fournier J.

la rémunération mensuelle. En 1927, il a touché le montant accumulé qui lui était dû et par la suite il reçut le montant de \$500 par mois jusqu'à sa mort. Le Ministre établit la cotisation en se basant sur le montant global reçu en 1927 . . . En appel devant la Cour de l'Échiquier, le préambule de la décision rendue par le juge Angers se lit ainsi:

Held: That the remuneration of \$500 per month to J. M. as provided for in the codicil was in payment of his services as executor and not a gift or bequest, and therefore taxable under the Income War Tax Act, R.S.C. 1927, c. 97.

2. That the Income War Tax Act assesses income for the year in which it is received, irrespective of the period during which it is earned or accrued due.

Cette décision fut confirmée par la Cour suprême du Canada¹.

Dans la cause de *Gresham Life Assurance Society Limited* et *Bishop*², Lord Lindley, traitant du sens du mot «reçu» ou “received”, dit (p. 296):

. . . to constitute a receipt of anything there must be a person to receive and a person from whom he receives, and something received by the former from the latter, and in this case that something must be a sum of money. A mere entry in an account which does not represent such a transaction does not prove any receipt, whatever else it may be worth.

Le juge Rowlatt, un des plus grands juristes en matière fiscale, a déjà dit:

Now one must, I think, remember this, that receivability without receipt for the purpose of Income Tax is nothing at all. There is no Income Tax or Super-tax upon a good debt or upon the value of a moderate debt. I am not speaking, of course, of mercantile accounts where these things are brought in, or anything of that sort; but there is no such thing as Income Tax upon a debt until it is paid. *Leigh v. C.I.R.*, [1926-1927] 11 T.C. 590, 595 *in fine*.

Dans le cas actuel, il y avait une personne qui devait recevoir et une personne de qui elle devait recevoir. Ce qu'elle devait recevoir était une somme d'argent en paiement de son salaire et du loyer de son immeuble. Le fait qu'elle a été créditée de la balance qui lui était due ne constitue pas un paiement au sens de la loi, non plus qu'un reçu suivant les dispositions citées à la Cour.

¹[1937] S.C.R. 192.

²[1902] A.C. 287.

Si le législateur avait voulu inclure dans le revenu d'un contribuable les montants recevables pour salaire ou loyer, il l'aurait mentionné expressément, tout comme il l'a fait pour les intérêts et bénéfices de syndicats ou sociétés. L'article 6 couvre ces cas; je cite:

6. Sans restreindre la généralité de l'article 3, doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition

- b) les montants reçus ou à recevoir dans l'année (selon la méthode que suit régulièrement le contribuable dans le calcul de ses bénéfices) à titre d'intérêts, ou à compte ou au lieu de paiement, ou en acquittement d'intérêts;
- c) le revenu que le contribuable a tiré d'une société ou d'un syndicat pour l'année, qu'il l'ait touché ou non pendant l'année;

Rien de tel n'est prévu dans la loi concernant les salaires ou les loyers. Il y a bien l'article 24 qui traite des titres en acquittement de dettes à l'égard du revenu, mais je ne crois pas que les dispositions de cet article soient applicables aux faits de la présente cause. Le contribuable n'a pas reçu un titre ou autre droit ou un certificat ou autre preuve de dette, en totalité ou en partie, à titre de remboursement du paiement de son salaire ou de son loyer. La compagnie, incapable de rencontrer toutes ses obligations, pour les fins de sa comptabilité, la préparation de son bilan et de sa propre déclaration d'impôt, a ouvert un compte dans ses livres indiquant les montants dus à l'intimé et a porté ces montants au débit de ses opérations. Ces entrées dans les livres de la compagnie, dans mon opinion, ne peuvent constituer, au sens des articles cités par les parties, un titre en acquittement de dettes ou un reçu par l'intimé pour les montants dus. Je ne crois pas que la méthode suivie par The Electrical Manufacturing Company Limited puisse affecter la position légale de l'intimé. Le montant de \$6,737, pour salaire et loyer, n'ayant pas été payé par la compagnie, elle est donc endettée pour autant envers son employé et locateur. Sauf les exceptions établies par la loi, un impôt ne peut être prélevé sur les dettes tant et aussi longtemps qu'elles n'ont pas été payées.

Je suis convaincu que la loi et les faits me justifient de conclure que le Ministre n'avait pas le droit, en cotisant l'intimé, d'inclure le montant de \$6,737 dans son revenu imposable. Par conséquent je rejeterai l'appel.

1960
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 v.
 ROUSSEAU
 Fournier J.

1960
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 v.
 ROUSSEAU
 Fournier J.

D'autre part, Claude Rousseau, l'intimé, a logé un contre-appel de cette partie de la décision de la Commission d'Appel de l'Impôt sur le Revenu dans laquelle elle a maintenu la cotisation du Ministre quant aux montants ajoutés au revenu net déclaré de \$22,000 pour dépenses reçues comme autre rémunération et dépréciation d'automobile. Ces montants s'élèvent à \$1,750, comme suit:

Dépenses payées par The Electrical Manufacturing Co. Ltd. pour voyage aux États-Unis, considérées comme autre rémunération	\$ 375.00
Dépenses d'auto, partie personnelle	175.00
Reçu pour dépréciation d'automobile	<u>1,200.00</u>
Total:	<u>\$1,750.00</u>

La preuve est à l'effet que l'intimé a présenté à son employeur un compte de \$1,123.78 pour dépenses encourues lors d'un voyage, accompagné de son épouse, aux États-Unis. La compagnie a porté ce montant à son compte d'opération. La compagnie a aussi payé ou crédité à l'intimé une somme de \$700 pour dépenses d'automobile ainsi qu'une somme de \$1,200 pour dépréciation de son automobile. Le tout pendant l'année d'imposition 1954.

Le Ministre, se basant sur cette preuve et les articles 5 et 11 (6) (9) de la loi, a ajouté au revenu net déclaré de l'intimé les montants de \$375 pour dépenses de voyage, \$175 pour partie personnelle des dépenses d'automobile comme autre rémunération et a refusé de reconnaître comme déduction la dépréciation de son automobile au montant de \$1,200. Le montant qu'il a ainsi ajouté s'élève à \$1,750.

La somme de \$1,123.78 réclamée par l'intimé pour dépenses de voyage aux États-Unis, moins \$375, a été considérée comme déductible de son revenu imposable. Le montant de \$375 qui lui avait été payé ou crédité par son employeur est présumé représenter les frais de voyage de son épouse, qui n'avait pas droit à des dépenses de voyage. Comme toutes les dépenses d'automobile ne furent pas faites pour les fins des affaires de son employeur, la somme de \$175 fut ajoutée à titre de déboursés personnels. Ces deux item seraient de la catégorie dite «Autres rémunérations».

A l'article 5 (b) (v) il est décrété:

b) tous montants qu'il a reçus dans l'année à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocation pour toutes autres fins sauf

(v) les allocations raisonnables pour frais de voyage reçues de son employeur par un employé en ce qui concerne une période de temps pendant laquelle il était employé relativement à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur.

1960
 {
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 v.
 ROUSSEAU
 —
 Fournier J.
 —

En d'autres termes, les seuls montants ayant été ajoutés sont ceux qui ont été crédités ou reçus pour les dépenses de voyage de l'épouse de l'intimé et ses dépenses d'automobile pour son propre agrément. En vertu des dispositions précitées de la loi, ces dépenses ne sont pas déductibles de son revenu.

Pour que l'intimé puisse obtenir le montant de \$1,200 pour dépréciation de son automobile, selon l'article 11 (11) de la loi il doit établir qu'il rencontre les conditions prévues à l'article 11 (6) ou (9). Je cite:

11(6) Lorsqu'une personne était, dans une année d'imposition, employée relativement à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur et

- a) aux termes de son contrat d'emploi était tenue d'acquitter ses propres dépenses,
- b) était ordinairement tenue d'exécuter les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur,
- c) était rémunérée entièrement ou en partie par des commissions ou autres montants semblables fixés par rapport au volume des ventes effectuées ou des contrats négociés, et

(9) Lorsqu'un fonctionnaire ou employé, dans une année d'imposition,

- a) était ordinairement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits,
- b) était tenu, aux termes de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de voyage que lui occasionnait l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, et

* * *

il peut être déduit, dans le calcul de son revenu provenant de sa charge ou de son emploi pour l'année . . . les montants qu'il a dépensés pendant l'année pour fins de voyage dans le cours de son emploi.

La preuve établit que l'intimé ne rencontre aucune des conditions mentionnées dans les dispositions de l'article 11 (6). Aux termes de son contrat il n'était pas tenu d'acquitter ses dépenses de voyage. D'ailleurs il les a réclamées et elles lui ont été allouées. Il n'était pas tenu ordinairement d'exécuter ses fonctions ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur et il n'était pas rémunéré au moyen de commissions pour ses ventes.

Dans le cas de l'article 11 (9) le contribuable est tenu d'exécuter les fonctions ordinaires de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur, ou à différents

1960
 MINISTER OF
 NATIONAL
 REVENUE
 v.
 ROUSSEAU
 Fournier J.

endroits, et d'acquitter les frais de voyage occasionnés par l'accomplissement de ses fonctions ou les devoirs de sa charge. Ce n'est pas le cas de l'intimé dans cette cause.

Comme l'intimé ne rencontre ni les conditions de l'article 11 (6) ni celles de l'article 11 (9), en vertu de l'article 11 (11) il ne peut bénéficier d'une déduction pour la dépréciation de son automobile. Ce dernier article stipule une déduction de ce que coûte en capital au contribuable une automobile utilisée dans l'exécution des fonctions de sa charge ou emploi mais seulement si la déduction peut s'opérer aux termes du paragraphe (6) ou (9) dans le calcul du revenu de l'intimé. Tel n'est pas le cas ici. Il était employé à salaire fixe et avait droit à des frais de voyage. Il ne payait pas ses dépenses ou, s'il les payait, elles lui étaient remboursées ou acquittées par son employeur.

Je suis satisfait que l'intimé, à qui incombait le fardeau de la preuve, a failli à la tâche. Il n'a pas réussi à établir que la cotisation du Ministre était erronée en droit et en fait. Le Ministre était donc justifiable d'inclure dans le calcul du revenu de l'intimé les items relatifs aux dépenses de voyages, dépenses de son épouse et dépréciation de son automobile.

Je suis donc d'opinion que l'intimé n'a pas touché ou reçu en salaire et en loyer le montant cotisé par l'appelant et que le montant de \$6,737 n'aurait pas dû être inclus dans le revenu imposable de l'intimé. Quant au contre-appel de l'intimé je crois qu'en fait et en droit le Ministre était justifié d'ajouter au revenu imposable de l'intimé les montants considérés comme autre rémunération et dépréciation de son automobile.

Pour ces raisons, la Cour renvoie l'appel de l'appelant avec frais et renvoie le contre-appel de l'intimé avec dépens.

Jugement en conséquence.