

T-738-80

T-738-80

The Queen (Plaintiff)

v.

Telesphore Demers (Defendant)

Trial Division, Marceau J.—Ottawa, September 11 and 25, 1980.

Income tax — Income calculation — Appeal from Tax Review Board's decision that part of defendant's remuneration in 1975 was not from his employment and was not taxable — Defendant was employed abroad — Annual remuneration was made up of salary, dependence allowance and cost of living adjustment — Defendant submits that last item was not income or an allowance but a reimbursement of expenses incurred because of higher cost of living abroad — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, as amended, ss. 5(1), 6(1),(3),(6) and (7).

This is an appeal from a decision of the Tax Review Board which held that part of defendant's remuneration was not remuneration from his employment and therefore did not have to be included in his income in 1975. During that year, defendant worked for the OAS in Haiti. He lived there while his wife remained in Ottawa. His annual remuneration was made up of the three items set out in the position notice, namely (a) the salary per annum, (b) the dependence allowance and (c) the cost of living adjustment. Defendant submits that this last item in the amount of \$4,280.92 was not received by him as income from an office or employment, or as an allowance for personal and living expenses, but was paid to him as a reimbursement of expenses incurred because of the high cost of living in Haiti. Alternatively, if this was an allowance, it would be subject to the exemptions of sections 6(6) and 6(7) of the *Income Tax Act*.

Held, the appeal is allowed. The provisions concerning the items that must be included in computing remuneration do not make it possible to maintain that the "adjustment" constituted a reimbursement of expenses. All employees of the OAS at the same level are entitled to the same basic salary, "adjusted" on the basis of the cost of living in the country in which each of them works. It is the salary itself which is adjusted. Defendant's alternative submission must also be rejected. First, the sum was never paid or received as an "allowance". Secondly, the fact that a person occupying a position for which his presence is normally and continuously required in a certain place maintains or establishes his residence in another place does not allow him to rely on the exemption in section 6(6) of the *Income Tax Act*.

Ransom v. Minister of National Revenue 67 DTC 5235, distinguished. *R. v. Forestell* 79 DTC 5289, distinguished.

INCOME tax appeal.

La Reine (Demanderesse)

c.

^a Telesphore Demers (Défendeur)

Division de première instance, le juge Marceau—Ottawa, 11 et 25 septembre 1980.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Appel contre la décision de la Commission de révision de l'impôt qui a conclu qu'une partie de la rémunération du défendeur en 1975 ne provenait pas de son emploi et n'était pas imposable — Le défendeur était employé à l'étranger — Sa rémunération annuelle était composée du traitement, des allocations familiales et de l'indemnité de cherté de vie — Le défendeur soumet que le dernier item n'était ni un revenu ni une allocation, mais le remboursement des dépenses occasionnées par le coût élevé de la vie à l'étranger — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, modifiée, art. 5(1), 6(1),(3),(6) et (7).

Appel formé contre une décision de la Commission de révision de l'impôt qui a conclu qu'une partie de la rémunération du défendeur ne pouvait pas être considéré comme des émoluments provenant de son emploi et partant n'avait pas à être incluse dans ses revenus imposables pour 1975. Pendant cette période, le défendeur travaillait pour l'OEA à Haïti, où il séjournait cependant que sa femme demeurait à Ottawa. Sa rémunération annuelle était composée des trois items indiqués dans l'avis annonçant le poste, soit a) le traitement annuel, b) les allocations familiales et c) l'indemnité de cherté de vie. Le défendeur soumet que ce dernier item, d'un montant de \$4,280.92, ne fut pas reçu par lui à titre de revenu tiré d'un emploi ni non plus à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance, il lui fut versé à titre de remboursement de dépenses occasionnées par le coût élevé de la vie à Haïti. Il soumet, subsidiairement, que s'il s'était agi d'une allocation, cette allocation aurait été exempte d'impôt en raison des dispositions des articles 6(6) et 6(7) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Arrêt: l'appel est accueilli. Les dispositions relatives aux éléments à inclure dans le revenu ne permettent pas de prétendre que le «réajustement» constituait un remboursement de dépenses. Tous les employés de l'OEA de même catégorie ont droit au même salaire de base mais «réajusté» en fonction du coût de la vie prévalant dans les pays où chacun est appelé à exercer ses fonctions. C'est le salaire lui-même qui est ajusté. La thèse subsidiaire du défendeur doit également être rejeté. La somme d'abord n'a jamais été versée ni reçue à titre d'«allocations». Ensuite, le seul fait qu'une personne, qui occupe un emploi pour l'exercice duquel sa présence est requise de façon normale et continue dans un lieu, maintienne ou installe sa résidence dans un autre lieu ne l'autorise pas à invoquer les exemptions de l'article 6(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Distinction faite avec les arrêts: *Ransom c. Le ministre du Revenu national* 67 DTC 5235; *R. c. Forestell* 79 DTC 5289.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

W. Lefebvre and P. Plourde for plaintiff.

J. C. Couture, Q.C. for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

Ogilvy, Renault, Montreal, for defendant.

The following is the English version of the reasons for judgment rendered by

MARCEAU J.: Toward the end of 1974, shortly after he had retired as a federal government employee, the defendant applied for and obtained employment with the Organization of American States (OAS). The employment was intended to be for a one-year term in Port-au-Prince, Haiti. The defendant in fact held it from January 18 to December 31, 1975. He lived alone in Haiti during this period, while his wife remained in Ottawa in the apartment in which he had been residing and is still residing at present. While he was working for the OAS the defendant received a total of \$22,954.25 from his employer. The Minister of National Revenue considered this sum to be taxable in its entirety under the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended, and issued an assessment accordingly. The defendant disputed the assessment and finally convinced the Tax Review Board that \$4,280.92 of the \$22,954.25 he had received should not be considered remuneration from his employment and therefore did not have to be included in his income for 1975. It is this decision of the Tax Review Board which is the subject of the present action.

With respect to the facts and evidence, the defendant relied on a single document, the notice prepared by the OAS advertising the position to be filled, the notice on the basis of which he was hired. This notice divided the remuneration payable to the incumbent of the position advertised into three items, namely: (a) "salary per annum", ranging from a set minimum to a set maximum; (b) "dependence allowance p.a.", a sum established on the basis of three possible categories: spouse, child or dependant, and (c) "post adjust-

AVOCATS:

W. Lefebvre et P. Plourde pour la demanderesse.

J. C. Couture, c.r. pour le défendeur.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Ogilvy, Renault, Montréal, pour le défendeur.

Voici les motifs du jugement rendus en français par

LE JUGE MARCEAU: Vers la fin de l'année 1974, peu après qu'il eut pris sa retraite comme employé du gouvernement fédéral, le défendeur sollicita et obtint un emploi auprès de l'Organisation des États américains (l'OEA). L'emploi était prévu pour une durée d'un an et devait être exercé à Port-au-Prince, Haïti. Le défendeur l'exerça effectivement du 18 janvier au 31 décembre 1975. Il demeura seul à Haïti pendant cette période, sa femme étant demeurée à Ottawa dans le logement où il résidait et réside encore aujourd'hui. Pendant qu'il travaillait ainsi pour l'OEA, le défendeur reçut de son employeur une somme totale de \$22,954.25. Cette somme, le ministre du Revenu national la considéra comme imposable intégralement en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, telle qu'amendée, et émit une cotisation en conséquence. Le défendeur contesta et il réussit éventuellement à convaincre la Commission de révision de l'impôt que \$4,280.92 des \$22,954.25 qu'il avait reçus ne devaient pas être considérés comme des émoluments provenant de son emploi et partant n'avaient pas à être inclus dans ses revenus imposables pour cette année 1975. C'est à l'encontre de cette décision de la Commission de révision de l'impôt que la présente action a été intentée.

Sur le plan des faits et de la preuve, le défendeur appuie sa thèse sur un seul document, soit l'avis préparé par l'OEA annonçant le poste à combler, avis sur la foi duquel il s'est engagé. Cet avis, en effet, divisait les émoluments payables au titulaire du poste ouvert en trois items, soit: a) [TRADUCTION] «traitement annuel», pouvant aller depuis un minimum jusqu'à un maximum déterminés; b) [TRADUCTION] «allocations familiales annuelles», une somme établie en fonction des trois hypothèses possibles: conjoint, enfant, ou dépendant, et c)

ment p.a.”, an amount between the minimum and maximum indicated, “variable according to cost of living and to dependency status”. The defendant did not sign a contract with the OAS, he was paid every month by cheque and he received only one cheque covering one-twelfth of the total net annual amount of the “remuneration” to which he was entitled. He maintained, however—and this was not disputed by the Minister—that this annual remuneration which he received was in fact made up of the three items set out in the notice, namely: \$18,291.30 for salary, \$382.03 for the allowance for dependants and \$4,280.92 for the cost of living adjustment. With respect to the law, the defendant’s first and chief submission was that this adjustment of \$4,280.92 was not received by him as income from an office or employment within the meaning of section 5(1) or 6(1) of the Act, or as an allowance for personal or living expenses within the meaning of section 6(1)(b), but was paid to him as a reimbursement of expenses incurred as a result of his departure from Canada. This amount was therefore not taxable. He then submitted in the alternative that if this was an allowance it would have been exempt from tax under the provisions of sections 6(6) and 6(7) of the Act.

This argument put forward by the defendant, although favourably received by the Tax Review Board and ably defended before me by his counsel, seems to me to be quite simply untenable.

The basic rule set out in the new *Income Tax Act* for determining a taxpayer’s taxable income is contained, as we know, in section 5, subsection (1), which reads as follows:

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

This rule is complemented by the series of provisions in section 6 setting out the amounts to be included in income, subsection (3) of which reads as follows:

6. . . .

(3) An amount received by one person from another

[TRADUCTION] «indemnité annuelle de cherté de vie», un montant se situant entre les minimum et maximum indiqués [TRADUCTION] «en fonction du coût de la vie du lieu et de la situation de famille de l’intéressé». Le défendeur n’a signé aucun contrat avec l’OEA, il était payé mensuellement par chèque et il ne recevait qu’un seul chèque couvrant le douzième de la somme globale annuelle nette des «émoluments» auxquels il avait droit. Il prétend cependant—et le Ministre ne le conteste pas—que ces émoluments annuels qu’il a reçus étaient effectivement composés des trois items annoncés à l’avis, soit: \$18,291.30 pour le salaire; \$382.03 pour l’allocation pour personne à charge et \$4,280.92 pour l’ajustement selon le coût de la vie. Sur le plan du droit, le défendeur soumet d’abord et principalement que ce montant d’ajustement de \$4,280.92 ne fut pas reçu par lui à titre de revenu tiré d’une charge ou d’un emploi au sens de l’article 5(1) ou 6(1) de la Loi, ni non plus à titre d’allocation pour frais personnels ou de subsistance, au sens de l’article 6(1)(b), il lui fut versé à titre de remboursement de dépenses occasionnées par son absence du Canada. Ce n’était donc pas un montant imposable. Il soumet ensuite et subsidiairement que s’il s’était agi d’une allocation, cette allocation aurait été exempte d’impôt en raison des dispositions des articles 6(6) et 6(7) de la Loi.

Cette thèse du défendeur, bien qu’elle ait été reçue favorablement par la Commission de révision de l’impôt et habilement défendue devant moi par son procureur, m’apparaît tout simplement intenable.

La règle de base édictée par la Loi nouvelle de l’impôt sur le revenu pour déterminer le revenu imposable d’un contribuable est contenue, comme on sait, à l’article 5, paragraphe (1), qui se lit comme suit:

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

Et cette règle est complétée par la série de dispositions de l’article 6 relatives aux éléments à inclure dans le revenu dont le paragraphe (3) édicte comme suit:

6. . . .

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

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

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

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

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

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

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

I do not see how this \$4,280.92 adjustment included in the remuneration payable to the defendant in compensation for his services could not be covered by these provisions. The interpretation which the defendant suggested should be given to the contents of the job notice in support of his position seems to me to be without foundation in fact. The provisions concerning the items that must be included in computing "remuneration" simply do not make it possible to maintain that the "adjustment" constituted a reimbursement of expenses incurred as a result of the fact that the cost of living was higher in Haiti than in Canada. There is nothing to indicate that such a specific comparison was considered by the employer. It seems to me, on the contrary, that the provisions exist to meet the needs of the OAS, which, since it has employees at the same level in different countries, must maintain a similar remuneration base for all of them but must also take into account the variations that may exist in the cost of living in the different countries. All employees in the same category are entitled to the same basic salary, "adjusted" on the basis of the cost of living in the country in which each of them works. In my view it is the salary itself which is adjusted. The legal consequences of this are clear; if this is an adjustment of salary, the provisions relied on by the defendant do not come into play.

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

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

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

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

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

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

Je n'arrive pas à voir comment ces \$4,280.92 d'ajustement compris dans les émoluments payables au défendeur en contrepartie de ses services pourraient échapper à ces dispositions. Sur le plan des faits, l'interprétation que le défendeur suggère du contenu de l'avis d'emploi pour donner prise à sa prétention ne me paraît pas fondée. Les précisions qui y sont données quant aux items devant servir au calcul des «émoluments» ne permettent tout simplement pas de prétendre que le «réajustement» constituait un remboursement de dépenses dues au fait que le coût de la vie était plus élevé en Haïti qu'au Canada. Rien ne permet de penser qu'une telle relativité particulière ait été considérée par l'employeur. Il me semble au contraire que les précisions existent en vue de répondre aux besoins de l'OEA qui, ayant des employés de même niveau dans des pays différents, se doit de maintenir entre eux une base de rémunération commune tout en tenant compte des variations que les différences de coût de vie entre les divers pays peuvent requérir. Tous les employés de même catégorie ont droit au même salaire de base mais «réajusté» en fonction du coût de la vie prévalant dans les pays où chacun est appelé à exercer ses fonctions. A mon avis, c'est le salaire lui-même qui est ajusté. Sur le plan du droit, les conséquences se tirent sans difficulté; s'il s'agit d'un réajustement de salaire, les textes invoqués par le défendeur ne sauraient jouer.

Counsel for the defendant, like the Tax Review Board, would like the decision of Noël J. in *Ransom v. M.N.R.* 67 DTC 5235 to serve as a precedent in his favour, but I do not see how this can be so. That case involved a sum paid by the employer in reimbursement of the loss the employee had suffered as a result of his transfer to another city; this was thus truly a reimbursement of a specific loss, the payment of specific compensation to cover injury resulting from an exceptional event that occurred in the course of employment. There are no such circumstances in the present case.

In my view this \$4,280.92 which the defendant received was part of the remuneration attached to the position he occupied. The argument that this is an amount paid in reimbursement of expenses incurred as a result of his departure from Canada seems to me impossible to maintain, and the idea that this is an "allowance" to which subsection (6) of section 6 of the Act could apply does not seem to me to be based on any evidence.¹ First, the sum was never paid or received as an "allowance", and secondly, there is nothing in the record to indicate the existence of any of the items referred to in section 6(6). The defendant stated that he had kept his residence in Ottawa, where his wife lived. The mere fact, however, that a person occupying a

¹ Paragraph (a) of subsection (6) of section 6, the provision relied on, reads as follows:

6. . . .

(6) Notwithstanding subsection (1), in computing the income of a taxpayer for a taxation year from an office or employment, there shall not be included

(a) the value of, or an allowance (not in excess of a reasonable amount) in respect of expenses incurred by him for, board and lodging received by him

(i) in respect of, in the course of or by virtue of his office or employment at a special work site from which, by reason of distance from the place where he maintained a self-contained domestic establishment (in this subsection referred to as his "ordinary place of residence") in which he resided and actually supported a spouse or a person dependent upon him for support and connected with him by blood relationship, marriage or adoption, he could not reasonably be expected to return daily to his ordinary place of residence, and

(ii) in respect of a period while he was required by his duties to be away, for a period of not less than 36 hours, from his ordinary place of residence . . .

Le procureur du défendeur, tout comme la Commission de révision de l'impôt, voudraient que la décision du juge Noël dans l'affaire *Ransom c. M.R.N.* 67 DTC 5235 puisse leur servir de précédent, mais je ne vois pas comment il pourrait en être ainsi. Il s'agissait là d'une somme payée par l'employeur en remboursement de la perte qu'avait subie l'employé par suite de son transfert dans une autre ville: c'était donc proprement le remboursement d'une perte précise, le versement d'une indemnité définie pour couvrir un dommage résultant d'un événement exceptionnel survenu au cours de l'emploi. Rien de tel ici.

A mon avis, ces \$4,280.92 que le défendeur a reçus faisaient partie de la rémunération attachée au poste qu'il occupait. Et non seulement l'idée qu'il s'agirait d'un montant versé à titre de remboursement de dépenses occasionnées par son absence du Canada m'apparaît impossible à soutenir, mais même celle qu'il s'agirait d'une «allocation» à l'égard de laquelle pourrait s'appliquer le paragraphe (6) de l'article 6 de la Loi ne m'apparaît reposer sur aucun élément de preuve.¹ La somme d'abord n'a jamais été versée ni reçue à titre «d'allocations», ensuite il n'y a rien au dossier qui permette de retrouver les «éléments» dont parle l'article 6(6). Le défendeur dit qu'il avait conservé sa résidence à Ottawa où était demeurée son

¹ L'alinéa a) du paragraphe (6) de l'article 6, le texte invoqué, se lit comme suit:

6. . . .

(6) Nonobstant le paragraphe (1), dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, les éléments suivants ne doivent pas être inclus:

a) la valeur de la pension et du logement, ou une allocation (ne dépassant pas un montant raisonnable), se rapportant aux frais qu'il a supportés pour la pension et le logement, par lui reçue

(i) au titre, dans l'occupation ou en vertu de sa charge ou de son emploi sur un chantier particulier d'où, en raison de l'éloignement du lieu où il a tenu un établissement domestique autonome (ci-après désigné dans le présent paragraphe comme son «lieu ordinaire de résidence») et où il a demeuré et a subvenu effectivement aux besoins d'un conjoint ou d'une personne à charge, unie à lui par les liens du sang, du mariage ou de l'adoption, nul ne pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'il retourne chaque jour à son lieu ordinaire de résidence, et

(ii) au titre d'une période pendant laquelle son travail l'a astreint à être absent, durant au moins 36 heures, de son lieu ordinaire de résidence . . .

position for which his presence is normally and continuously required in a certain place maintains or establishes his residence in another place does not allow him, in my view, to rely on the exemptions in section 6(6). Grant D.J. in *The Queen v. Forestell* 79 DTC 5289, which was also relied on by counsel for the defendant in support of his alternative submission, certainly does not maintain anything of the kind.

It is therefore impossible for me to accept the defendant's position and I must reject it. I am of the opinion that the Minister was correct in considering that the \$4,280.92 received by the defendant as a "post adjustment" constituted part of his salary and remuneration as an employee of the OAS and that, as such, this sum was taxable. The action is therefore allowed, the decision of the Tax Review Board is set aside and the assessment of the defendant for the 1975 taxation year is reinstated.

With respect to costs, it is clear that the provisions of section 178(2) of the Act providing for payment by the Minister of "all reasonable and proper costs of the taxpayer" in connection with the appeal are applicable, and it is hereby ordered accordingly.

épouse. Mais le seul fait qu'une personne, qui occupe un emploi pour l'exercice duquel sa présence est requise de façon normale et continue dans un lieu, maintienne ou installe sa résidence dans un autre lieu ne l'autorise pas, à mon sens, à invoquer les exemptions de l'article 6(6). Le juge suppléant Grant dans la cause *La Reine c. Forestell* 79 DTC 5289 qu'invoque aussi le procureur du défendeur lorsqu'il en vient à sa proposition alternative ne prétend certes rien de tel.

Il m'est donc impossible de souscrire à la thèse du défendeur et je ne puis que la rejeter. Je suis d'avis que le Ministre a eu raison de considérer que les \$4,280.92 reçus par le défendeur au titre de d'«indemnité de cherté de vie» constituaient une partie de son salaire et de sa rémunération en tant qu'employé de l'OEA et que comme tels ils étaient imposables. L'action sera donc maintenue, la décision de la Commission de révision de l'impôt sera annulée et la cotisation du défendeur pour l'année d'imposition 1975 sera remise en vigueur.

Pour ce qui est des frais, il est clair que les dispositions de l'article 178(2) de la Loi prévoyant paiement par le Ministre de «tous les frais raisonnables et justifiés du contribuable, afférents à l'appel» sont applicables, et il sera prévu en conséquence.