

Her Majesty The Queen *Appellant*;

and

Elizabeth Joan Savage *Respondent*.

File No.: 16798.

1983: June 21 and 22; 1983: November 24.

Present: Ritchie, Dickson, McIntyre, Lamer and Wilson JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Taxation — Income tax — Sum paid by employer to taxpayer for successful completion of examinations — Computation of income — Income from a source — Whether sum is a benefit in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment — Whether sum is a "prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by taxpayer" — Income Tax Act, 1970-71-72 (Can.), c. 63, ss. 3(a), 5(1), 6(1)(a), 56(1)(n), as amended.

In 1976, during the course of her employment with Excelsior Life Insurance Company, respondent taxpayer took voluntarily and on her own time three courses designed to provide broad understanding of modern life insurance and life insurance company operations. She received from Excelsior \$300 as a result of passing the examinations in accordance with a company policy designed to encourage self-upgrading of staff members. The taxpayer did not include the \$300 in her income for the 1976 taxation year.

On being reassessed by the Minister, the taxpayer appealed to the Tax Review Board which allowed the appeal and referred the matter back to the Minister for reassessment. Appellant's appeal to the Federal Court, Trial Division, was allowed. The taxpayer's further appeal to the Federal Court of Appeal was allowed. Hence this appeal to determine whether the sum of \$300 received by the taxpayer had to be included in the computation of income.

Held: The appeal should be dismissed.

Per Ritchie, Dickson, Lamer and Wilson JJ.: Income need not constitute remuneration for services in order that it be income from employment under ss. 5 and 6 of the *Income Tax Act*. Section 6(1)(a) taxes "benefits of any kind whatever . . . received or enjoyed . . . in respect of . . . an office or employment". The cash payment of \$300 easily fell within the category of "benefit". The

Sa Majesté La Reine *Appelante*;

et

Elizabeth Joan Savage *Intimée*.

N° du greffe: 16798.

1983: 21 et 22 juin; 1983: 24 novembre.

Présents: Les juges Ritchie, Dickson, McIntyre, Lamer et Wilson.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Droit fiscal — Impôt sur le revenu — Somme versée à un contribuable par son employeur pour avoir réussi des examens — Calcul du revenu — Revenu d'une source — S'agit-il d'un avantage au titre, dans l'occupation ou en vertu d'une charge ou d'un emploi? — S'agit-il d'une «récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel»? — Loi de l'impôt sur le revenu, 1970-71-72 (Can.), chap. 63, art. 3a), 5(1), 6(1)a), 56(1)n) et modifications.

En 1976, alors qu'elle était employée d'Excelsior Life Insurance Company, la contribuable intimée a suivi de son propre gré et pendant ses loisirs trois cours destinés à donner une meilleure compréhension de l'assurance-vie moderne et du fonctionnement des compagnies d'assurance-vie. Conformément à une politique administrative de la compagnie qui vise à encourager la formation personnelle des employés, Excelsior lui a donné 300 \$ pour sa réussite aux examens. La contribuable ne les a pas inclus dans son revenu pour l'année d'imposition 1976.

Le Ministre ayant établi une nouvelle cotisation, la contribuable en a appelé à la Commission de révision de l'impôt qui a accueilli l'appel et renvoyé l'affaire au Ministre pour nouvelle cotisation. L'appel de l'appelante à la Division de première instance de la Cour fédérale a été accueilli. L'appel subséquent de la contribuable à la Cour d'appel fédérale a été accueilli. D'où ce pourvoi pour déterminer si la somme de 300 \$ reçue par la contribuable doit être incluse dans le calcul du revenu.

Arrêt: Le pourvoi est rejeté.

Les juges Ritchie, Dickson, Lamer et Wilson: Il n'est pas nécessaire qu'un revenu constitue la rémunération de services pour qu'il s'agisse d'un revenu d'emploi au sens des art. 5 et 6 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'alinéa 6(1)a) impose «les avantages de quelque nature que ce soit . . . que [le contribuable] a reçus ou dont il a joui . . . au titre . . . de la charge ou de l'emploi». Le

payment was in respect of her employment because the employee took courses to improve her knowledge and efficiency in the company business and for better opportunity of promotion. The fact that the payment was income from employment made it income from a source under s. 3 of the Act.

That sum, however, was a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer, within the meaning of s. 56(1)(n) of the Act. The word prize has to be construed in the context of the other words of the Act which give it color, meaning and content. It would place too narrow and inflexible a meaning on the words "prize for achievement" to hold that they necessarily connote an award for victory in a competition or contest with others. Section 56(1)(n) taxes prizes and other amounts that in aggregate exceed \$500. The \$500 exclusion in s. 56(1)(n) is an exemption from tax. Therefore the \$300 payment is not taxable.

Per McIntyre J.: As the payment received by the taxpayer was less than \$500 and a prize within the meaning of s. 56 (1)(n) of the *Income Tax Act*, it was exempted from income tax.

Phaneuf Estate v. The Queen, [1978] 2 F.C. 564; *Ball (H. M. Inspector of Taxes) v. Johnson* (1971), 47 Tax Cas. 155; *Laidler v. Perry (Inspector of Taxes)*, [1965] 2 All E.R. 121; *Hochstrasser (Inspector of Taxes) v. Mayes*, [1960] A.C. 376; *Ransom v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 Ex. C.R. 293; *Seymour v. Reed*, [1927] A.C. 554; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; *Paterson v. Chadwick*, [1974] 2 All E.R. 772; *R. v. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727; *R. v. McLaughlin*, [1979] 1 F.C. 470, referred to.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal, [1981] C.T.C. 332, 37 N.R. 567, allowing the appeal from a judgment of the Federal Court, Trial Division, [1980] C.T.C. 103, allowing an appeal from a decision of the Tax Review Board. Appeal dismissed.

L. R. Olsson, Q.C., and *Ian S. MacGregor*, for the appellant.

Alan Schwartz, for the respondent.

paiement liquide de 300 \$ relève clairement de la catégorie des «avantages». Le paiement a été versé à l'employée au titre de son emploi puisqu'elle a pris des cours pour améliorer ses connaissances des affaires de la compagnie, son efficacité au travail et ses possibilités d'avancement. Comme le paiement est un revenu d'emploi, c'est donc un revenu d'une source en vertu de l'art. 3 de la loi.

Toutefois cette somme est une récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans un domaine d'activité habituel au sens de l'al. 56(1)n) de la Loi. Le mot récompense doit être interprété dans le contexte des autres mots de la Loi qui lui donne une couleur, une signification et un contenu. Décider que l'expression «récompense couronnant une oeuvre» connote nécessairement un prix pour une victoire dans une compétition ou un concours avec autrui reviendrait à lui donner un sens trop étroit et trop rigide. L'alinéa 56(1)n) impose les récompenses et autres montants dont le total dépasse 500 \$. L'exclusion de 500 \$ à l'al. 56(1)n) est une exemption de l'impôt. Par conséquent, les 300 \$ ne sont pas imposables.

Le juge McIntyre: Comme le paiement reçu par la contribuable est inférieur à 500 \$ et qu'il s'agit d'une récompense au sens de l'al. 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il est exempt de l'impôt sur le revenu.

Jurisprudence: *Succession Phaneuf c. La Reine*, [1978] 2 C.F. 564; *Ball (H. M. Inspector of Taxes) v. Johnson* (1971), 47 Tax Cas. 155; *Laidler v. Perry (Inspector of Taxes)*, [1965] 2 All E.R. 121; *Hochstrasser (Inspector of Taxes) v. Mayes*, [1960] A.C. 376; *Ransom v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 R. C. de l'É. 293; *Seymour v. Reed*, [1927] A.C. 554; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; *Paterson v. Chadwick*, [1974] 2 All E.R. 772; *R. v. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727; *R. c. McLaughlin*, [1979] 1 C.F. 470.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale, [1981] C.T.C. 332, 37 N.R. 567, qui a accueilli l'appel d'un jugement de la Division de première instance de la Cour fédérale, [1980] C.T.C. 103, qui avait accueilli un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt. Pourvoi rejeté.

L. R. Olsson, c.r., et *Ian S. MacGregor*, pour l'appelante.

Alan Schwartz, pour l'intimée.

The judgment of Ritchie, Dickson, Lamer and Wilson JJ. was delivered by

DICKSON J.—The question is whether the sum of \$300 received by Elizabeth Joan Savage from her employer, Excelsior Life Insurance Company (“Excelsior”), for successful completion of the Life Office Management Association series of examinations, is subject to income tax.

I Background

Mrs. Savage was employed by Excelsior as a research assistant. During 1976, she took three Life Office Management Association courses: Life Insurance Law, Economics and Investment, and Life Insurance Actuary Mathematics. The courses are designed to provide a broad understanding of modern life insurance and life insurance company operations, including management practices and personnel needs. The courses were voluntarily taken by Mrs. Savage to improve her knowledge in the life insurance field. She received from Excelsior \$300 (\$100 per course) as a result of passing the examinations. Such payment per course was available to all employees of Excelsior in accordance with company policy, designed to encourage self-upgrading of staff members. The courses, in both study time required and complexity of material, were comparable to university courses. Approximately 61 per cent of those taking the examinations in 1976 in the United States and Canada passed. One hundred or so Excelsior employees wrote the examinations in the spring and fall of 1976; the percentage passing slightly exceeded the overall United States and Canadian average results.

Excelsior reported the amount of \$300 on a T4A Supplementary under “Other Income”, indicating it was a “Prize for passing LOMA examinations”, and claimed it as an expense of doing business.

Version française du jugement des juges Ritchie, Dickson, Lamer et Wilson rendu par

LE JUGE DICKSON—La question est de savoir si le montant de 300 \$ qu’Elizabeth Joan Savage a reçu de son employeur, Excelsior Life Insurance Company («Excelsior»), pour avoir réussi la série d’examens de la Life Office Management Association, est assujetti à l’impôt sur le revenu.

I Historique

Excelsior employait M^{me} Savage à titre d’adjointe de recherche. Pendant l’année 1976, elle a suivi trois cours de la Life Office Management Association portant sur le droit de l’assurance-vie, sur l’économique et les placements et sur les mathématiques actuarielles en matière d’assurance-vie. Ces cours sont conçus pour donner une vue d’ensemble de l’assurance-vie moderne et du fonctionnement d’une compagnie d’assurance-vie, notamment en ce qui a trait aux pratiques de gestion et aux besoins en personnel. M^{me} Savage a suivi les cours de son propre gré afin d’améliorer ses connaissances dans le domaine de l’assurance-vie. Elle a reçu d’Excelsior 300 \$ (100 \$ par cours) pour avoir réussi les examens. Conformément à une politique de la compagnie visant à encourager les membres du personnel à se perfectionner, tous les employés d’Excelsior pouvaient bénéficier d’un tel paiement. Les cours, autant par les heures d’étude requises que par la complexité de la matière traitée, étaient comparables à des cours universitaires. Parmi les personnes qui se sont présentées aux examens en 1976 aux États-Unis et au Canada, environ 61 pour 100 les ont réussis. Une centaine d’employés d’Excelsior se sont présentés aux examens au printemps et à l’automne de 1976; leur taux de réussite a légèrement dépassé la moyenne générale pour les États-Unis et le Canada.

Excelsior a inscrit la somme de 300 \$ sur un feuillet T4A supplémentaire sous la rubrique «Autres revenus», indiquant qu’il s’agissait d’une [TRADUCTION] «Récompense pour avoir réussi les examens de la LOMA», et l’a réclamée comme dépense d’entreprise.

Receipt of a prize comes under s. 56(1)(n) of the *Income Tax Act*, 1970-71-72 (Can.), c. 63, which reads:

56. (1) Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year,

SCHOLARSHIPS, BURSARIES, ETC.

(n) the amount, if any, by which

(i) the aggregate of all amounts received by the taxpayer in the year, each of which is an amount received by him as or on account of a scholarship, fellowship or bursary, or a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer,

exceeds

(ii) \$500; and

(Emphasis added.)

Mrs. Savage did not include the payment to her of \$300 in the computation of her income for the 1976 taxation year. The Minister, by Notice of Reassessment, assessed the amount in the computation of her income on the basis that it constituted income of the taxpayer from an office or employment.

By Notice of Objection Mrs. Savage took issue with the assessment on the basis that the amount was a prize for achievement, and as it was less than \$500 it did not have to be included in income.

The Minister confirmed the assessment by Notification "on the ground that the prize in the amount of \$300 paid to you by your employer, the Excelsior Life Insurance Company, had been properly included in the computation of your income for the year in accordance with the provisions of Sections 3 and 5 of the Act". Section 3(a), s. 5(1), and another section to which reference will be made, s. 6(1)(a), read:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year determined by the following rules:

(a) determine the aggregate of amounts each of which is the taxpayer's income for the year (other than a taxable capital gain from the disposition of a prop-

La réception d'une récompense est visée par l'al. 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, 1970-71-72 (Can.), chap. 63, modifié par 1973-74 (Can.), chap. 14, art. 15, dont voici le texte:

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

BOURSES D'ÉTUDES, DE PERFECTIONNEMENT, ETC.

n) la fraction, si fraction il y a,

(i) du total de toutes les sommes reçues dans l'année par le contribuable et dont chacune est une somme qu'il a reçue à titre ou au titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement (fellowship) ou de récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel,

qui est en sus de

(ii) \$500; et

(C'est moi qui souligne.)

M^{me} Savage n'a pas inclus le montant reçu de 300 \$ dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1976. Dans un avis de nouvelle cotisation, le Ministre a inclus ce montant dans le calcul du revenu de la contribuable pour le motif qu'il s'agissait d'un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi.

Alléguant que le montant en cause était une récompense couronnant une oeuvre remarquable, qui, étant inférieure à 500 \$, n'avait pas à être incluse dans son revenu, M^{me} Savage a contesté la cotisation par un avis d'opposition.

Le Ministre a notifié à l'intimée qu'il confirmait la cotisation [TRADUCTION] «pour le motif que c'est à bon droit que la récompense de 300 \$ que vous avez reçue de votre employeur, Excelsior Life Insurance Company, a été incluse dans le calcul de votre revenu pour l'année, conformément aux articles 3 et 5 de la Loi». L'alinéa 3a), le par. 5(1) et l'al. 6(1)a) dont il sera question plus loin, sont ainsi rédigés:

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes:

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la dispo-

erty) from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, his income for the year from each office, employment, business and property;

INCOME FROM OFFICE OR EMPLOYMENT

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.

AMOUNTS TO BE INCLUDED AS INCOME FROM OFFICE OR EMPLOYMENT

6. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from an office or employment such of the following amounts as are applicable:

(a) the value of board, lodging and other benefits of any kind whatever (except the benefit he derives from his employer's contributions to or under a registered pension fund or plan, group sickness or accident insurance plan, private health services plan, supplementary unemployment benefit plan, deferred profit sharing plan or group term life insurance policy) received or enjoyed by him in the year in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment;

The key words, for the purpose of the present appeal, are underlined.

II The Tax Review Board

Mrs. Savage appealed the Minister's reassessment to the Tax Review Board. A hearing was held before Delmer E. Taylor, C.A., a member of the Board. The gist of the Board's judgment is found in the following two sentences:

It has often been said by the Courts that where no particular meaning has been attributed to a word or phrase in a taxing statute, it (the word or phrase) should be given its ordinary meaning, and Courts have shown a great reluctance to distort that ordinary meaning. I can think of no more appropriate definition for the \$300 amount in issue here than "a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer".

sition d'un bien), dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

REVENU TIRÉ D'UNE CHARGE OU D'UN EMPLOI

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.

ÉLÉMENTS À INCLURE À TITRE DE REVENU TIRÉ D'UNE CHARGE OU D'UN EMPLOI

6. (1) Doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, ceux des éléments appropriés suivants:

a) la valeur de la pension, du logement et autres avantages de quelque nature que ce soit (sauf les avantages résultant des contributions de son employeur à une caisse ou régime enregistré de pension, un régime d'assurance collective contre la maladie ou les accidents, un régime de service de santé privé, un régime de prestations supplémentaires de chômage, un régime de participation différée aux bénéfices ou une police collective d'assurance temporaire sur la vie) qu'il a reçus ou dont il a joui dans l'année au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi;

Les mots clés, aux fins du présent pourvoi, sont soulignés.

II La Commission de révision de l'impôt

M^{me} Savage a fait appel de la nouvelle cotisation du Ministre devant la Commission de révision de l'impôt. Une audience a eu lieu devant Delmer E. Taylor, c.a., un membre de la Commission. L'essentiel de la décision de la Commission se trouve dans les deux phrases suivantes:

Les tribunaux ont souvent affirmé que lorsqu'un mot ou une expression figurant dans une loi fiscale n'avait pas de sens particulier, il fallait lui donner son sens ordinaire, et ils se sont montrés très réticents à s'éloigner de ce sens. Je ne peux penser à une définition plus appropriée de la somme de 300 \$ en litige que la suivante: «récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel».

The Board allowed Mrs. Savage's appeal and referred the matter back to the Minister for reassessment.

III The Federal Court, Trial Division

The Crown appealed the Tax Review Board's decision to the Federal Court. Grant D.J. allowed the appeal. After referring to two dictionary definitions of the word "prize" he held:

In the present case each course was available to all employees of the Insurance Company and each one who successfully passed the examination was entitled to the same amount of \$100 for each course in which he was successful. There was therefore no contest or competition among the employees and superiority in the examination played no part in the receipt of such money.

The crucial fact, in the view of Grant D.J., was that there was no competition to determine the winner of the prize. The judge went on to consider, and reject, the taxpayer's contention that the \$300 payment did not fall within the language of either s. 5 or s. 6 of the Act, taxability being governed entirely by s. 56(1)(n). He held:

The purpose of the company in offering such education or training in respect of insurance business and the payment of \$100 for each course in which the employee was successful, was that their services would thereby become more learned and valuable in their work with it. The employee took such course to improve her knowledge and efficiency in the company business and for better opportunity of promotion. The employee therefore received such payment "in respect of, in the course of, or by virtue of her employment".

and:

Paragraph 56(1)(n) is not an exclusionary provision. It only provides for inclusion of that portion of the amount described therein which exceeds \$500. Section 8 of the Act sets out the various deductions which may be made in computing a taxpayer's income from an office or employment. No such deduction as the \$300 which is the subject of this appeal is therein contained. Subsection 8(2) provides that except as permitted by the section no deduction shall be made in computing a taxpayer's income from an office or employment in any taxation year. The effect of accepting the taxpayer's

La Commission a accueilli l'appel de M^{me} Savage et renvoyé l'affaire au Ministre pour qu'il procède à une nouvelle cotisation.

III La Division de première instance de la Cour fédérale

Le substitut du procureur général a porté en appel devant la Cour fédérale la décision de la Commission de révision de l'impôt. Le juge suppléant Grant a accueilli cet appel. Après avoir cité deux définitions lexicographiques du mot récompense (*prize*), il a conclu:

En l'espèce, tout employé de la compagnie d'assurances pouvait suivre chaque cours et avait droit, s'il réussissait l'examen, à la somme de \$100. Par conséquent, il n'y avait ni concours ni compétition entre les employés et l'octroi de cette somme n'avait rien à voir avec la supériorité à l'examen.

L'important, selon le juge suppléant Grant, était qu'il n'y avait pas eu de concours pour déterminer qui remporterait la récompense. Plus loin, il a examiné et rejeté l'argument de la contribuable selon lequel ni l'art. 5 ni l'art. 6 de la Loi ne s'applique au montant de 300 \$, puisque l'assujettissement à l'impôt est régi entièrement par l'al. 56(1)n). Il a conclu:

En offrant un programme d'enseignement ou de formation et en payant \$100 par cours suivi avec succès par l'employée, la compagnie visait à rendre celle-ci plus savante et plus efficace. L'employée a suivi ces cours pour améliorer ses connaissances et son rendement et pour avoir plus de chances d'avancement. L'employée a donc touché ce paiement «au titre, dans l'occupation ou en vertu de» son emploi.

Ensuite:

L'alinéa 56(1)n) ne prévoit pas d'exemption. Il prévoit seulement l'inclusion de cette fraction de la somme y décrite qui dépasse \$500. L'article 8 de la Loi indique les éléments qui peuvent être déduits dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une charge ou d'un emploi. La somme de \$300 qui fait l'objet de cet appel ne se rattache à aucune des déductions prévues. Le paragraphe 8(2) prévoit que, en dehors des déductions permises par cet article, aucune autre déduction ne doit être faite lors du calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un

interpretation of paragraph 56(1)(n) would be to provide an employer with an opportunity of increasing the statutory exemption of each of his employees by the sum of \$500 in any year.

With respect, I have considerable doubt that the sweep of the taxpayer's interpretation of s. 56(1)(n) is as broad as the final sentence of the foregoing passage would suggest. Be that as it may, if the taxpayer's interpretation, based on the legislation and the circumstances of this particular case, is correct, the fact that it may open doors, hitherto regarded as closed, should not dictate rejection of that interpretation.

IV The Federal Court, Appeal Division

Mrs. Savage appealed to the Federal Court of Appeal. She contended in that Court, as she has contended here, that the sum of \$100 received by her from her employer for the successful completion of each of the three Life Office Management Association courses was "a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer", within the meaning of s. 56(1)(n) of the *Income Tax Act*. The total of such payments did not, therefore, have to be included as income for 1976 since it was less than the \$500 excluded by s. 56(1)(n).

The Crown contended in this Court, as in the Federal Court of Appeal, that the sum of \$300 received by Mrs. Savage was not a prize within the meaning of s. 56(1)(n); even if it were, it was required to be included in the computation of her income because it was income from an employment or otherwise income from a source, within the meaning of ss. 3, 5(1) and 6(1)(a) of the Act.

Mrs. Savage says in response that even if the sum received by her is not a prize within the meaning of s. 56(1)(n) it is not taxable as income from an employment or otherwise from a source.

Le Dain J. of the Federal Court of Appeal held that the sum received was not a prize within the meaning of s. 56(1)(n). In his view, "prize" connoted a reward for superiority in a contest or competition with others:

emploi. Accepter l'interprétation que donne la contribuable de l'alinéa 56(1)n) aurait pour effet de permettre à l'employeur d'augmenter au titre de toute année, l'exemption permise de chacun de ses employés de \$500.

Avec égards, je doute fort que la portée de l'interprétation que la contribuable donne à l'al. 56(1)n) soit aussi vaste que le laisse entendre la dernière phrase du passage précité. Quoi qu'il en soit, si cette interprétation, fondée sur la loi et sur les circonstances de la présente espèce, est la bonne, le fait qu'elle pourra ouvrir des possibilités jusqu'à maintenant tenues pour inaccessibles ne doit pas emporter son rejet.

IV La Division d'appel de la Cour fédérale

M^{me} Savage a interjeté appel devant la Cour d'appel fédérale. Là comme ici elle a fait valoir que le montant de 100 \$ qu'elle a reçu de son employeur pour avoir terminé avec succès chacun des trois cours de la Life Office Management Association était une «récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel», au sens de l'al. 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par conséquent, elle n'avait pas à inclure le montant total de ces paiements dans son revenu pour l'année 1976, car il s'agissait d'une somme inférieure au montant de 500 \$ exclu par l'al. 56(1)n).

Le substitut du procureur général a soutenu en cette Cour, comme en Cour d'appel fédérale, que le montant de 300 \$ reçu par M^{me} Savage n'était pas une récompense au sens de l'al. 56(1)n) et que, même si c'était le cas, elle devait l'inclure dans le calcul de son revenu parce qu'il s'agissait d'un revenu tiré d'un emploi ou d'une autre source au sens de l'art. 3, du par. 5(1) et de l'al. 6(1)a) de la Loi.

M^{me} Savage répond que, même à supposer que le montant qu'elle a reçu ne soit pas une récompense au sens de l'al. 56(1)n), il n'est pas imposable comme revenu tiré d'un emploi ou d'une autre source.

Le juge Le Dain de la Cour d'appel fédérale a conclu que le montant reçu n'était pas une récompense au sens de l'al. 56(1)n). Selon lui, le mot «récompense» connote quelque chose qu'on mérite pour avoir remporté un concours ou une compétition avec d'autres personnes:

The sum that was paid in this case was obviously intended to encourage employees to take a course and successfully complete it but was not intended to reward relative merit in the course.

Mr. Justice Le Dain, however, found in favour of Mrs. Savage on the ground that the sum received by her from her employer was not income from her employment within the meaning of s. 5(1); more particularly, it was not a benefit received by her "in respect of, in the course of, or by virtue of" employment within the meaning of s. 6(1)(a). Mr. Justice Le Dain said: "To be income from an employment within the meaning of subsections 5(1) and 6(1)(a) the payment must in my opinion be for services as an employee".

Kelly D. J., with whom McKay D. J. concurred, agreed the awards aggregating \$300 did not constitute income made subject to tax by ss. 3, 5 and 6 of the Act, adding:

I do not find it necessary to decide and refrain from deciding whether any or all of the aforesaid awards is a "prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer". Whether or not all or any one of the awards were such prizes, the aggregate of the awards received by the taxpayer in the taxation year in question did not exceed \$500 and would not be income within the meaning of section 56(1)(n).

Thus the \$300 minnow has escaped the taxman's net in two of the three tribunals which have, to date, given thought to the matter. Two main questions arise (i) were the payments "salary, wages and other remuneration" within s. 5(1) or a benefit "in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment", within s. 6(1)(a); (ii) were the payments a "prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer", within s. 56(1)(n).

V A Benefit in Respect of Employment

As I noted, all members of the Federal Court of Appeal concluded the payments aggregating \$300 were not within ss. 5(1) or 6(1)(a) because they were not payments "for services as an employee". Le Dain J. said:

La somme qui a été payée en l'espèce visait à l'évidence à encourager les employés à suivre un cours et à le terminer avec succès mais il ne visait pas à récompenser un mérite relatif dans le cours.

Le juge Le Dain a toutefois statué en faveur de M^{me} Savage pour le motif que la somme qu'elle avait reçue de son employeur n'était pas un revenu tiré de son emploi au sens du par. 5(1); plus particulièrement, il ne s'agissait pas d'un avantage reçu «au titre, dans l'occupation ou en vertu» d'un emploi au sens de l'al. 6(1)a). Le juge Le Dain a affirmé: «Pour constituer un revenu tiré d'un emploi au sens du paragraphe 5(1) et de l'alinéa 6(1)a) un paiement, à mon avis, doit être fait en rétribution de services rendus à titre d'employé».

Le juge suppléant Kelly à l'avis duquel le juge suppléant McKay a souscrit, a estimé lui aussi que les récompenses totalisant 300 \$ ne constituaient pas un revenu assujetti à l'impôt en vertu des art. 3, 5 et 6 de la Loi, ajoutant:

Je ne trouve pas nécessaire de trancher et m'abstiens de trancher la question de savoir si tout ou partie desdites récompenses constitue une «récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel». Que ces récompenses constituent ou non des prix, le total des montants reçus par la contribuable au cours de l'année d'imposition en question ne dépassait pas \$500 et ne constituait pas un revenu au sens de l'alinéa 56(1)n).

Ainsi, deux des trois tribunaux qui se sont, jusqu'à présent, penchés sur la question, ont conclu que les 300 \$ ne sont pas assujettis à l'impôt. Deux questions principales se posent, savoir: (i) les paiements constituent-ils un «traitement, salaire et autre rémunération» au sens du par. 5(1) ou un avantage reçu «au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi» au sens de l'al. 6(1)a) et (ii) représentent-ils une «récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée [par la contribuable] dans son domaine d'activité habituel», au sens de l'al. 56(1)n)?

V Un avantage au titre d'un emploi

Comme je l'ai déjà fait remarquer, tous les membres de la Cour d'appel fédérale ont conclu que les paiements totalisant 300 \$ ne relèvent pas du par. 5(1) ou de l'al. 6(1)a) parce qu'ils n'ont pas été faits en échange «de services rendus à titre d'employé». Le juge Le Dain a affirmé:

The sum of \$100 paid to the appellant for successful completion of a course was not a payment for services rendered as an employee. It was not related in any way to her services as an employee. The courses were taken voluntarily, on her own time. There was no obligation as an employee to take them. The interest of the employer was that the courses would make her a more valuable employee. The payment was in the nature of a gift to encourage employees to take the courses and successfully complete them. The employment was certainly a condition of being able to receive the payment, but the payment was not received by reason of the employment but by reason of the successful completion of the course.

Le Dain J. relied on *Phaneuf Estate v. The Queen*, [1978] 2 F.C. 564 (T.D.) and *Ball (H.M. Inspector of Taxes) v. Johnson* (1971), 47 Tax Cas. 155 (Ch.D.).

The *Ball* case was much like the one at bar. The Midland Bank expected its staff, among whom was Mr. Johnson, to study and sit for examinations of the Institute of Banks, to qualify themselves better as bankers. The bank paid cash awards to those who passed, including Johnson. It was held the reason for the payments was Johnson's personal success in passing the examinations and they were not remuneration for his services with the bank. The case is of little relevance, however, because of the language of Rule 1 of Schedule E of the *Income Tax Act*, 1952, 15 & 16 Geo. 6 & 1 Eliz. 2, c. 10. The tax, if any, arose under s. 156 of that Act, as amended by s. 10 of the *Finance Act*, 1956, 4 & 5 Eliz. 2, c. 54. The relevant parts of s. 156 were as follows:

156. The Schedule referred to in this Act as Schedule E is as follows

1. Tax under this Schedule shall be charged in respect of any office or employment on emoluments therefrom . . .

The result reached by the Court was unexceptional having regard to the language being construed and in particular "emoluments therefrom". The significance of these words, not found in our

La somme de \$100 payée à l'appelante pour avoir terminé un cours avec succès ne constituait pas une rétribution pour des services rendus à titre d'employé ni n'était, de quelque façon, rattachée à ses services comme employé. Elle avait suivi les cours de son propre gré, sur son propre temps. En tant qu'employée, elle n'avait aucune obligation de les suivre. L'intérêt de l'employeur était que les cours en feraient une employée plus précieuse. Le paiement revêtait la forme d'un cadeau pour encourager les employés à suivre les cours et à les terminer avec succès. L'emploi était certainement une condition d'admissibilité au paiement, mais celui-ci n'était pas reçu en raison de l'emploi mais en raison du fait qu'on avait terminé le cours avec succès.

Le juge Le Dain s'est fondé sur les décisions *Succession Phaneuf c. La Reine*, [1978] 2 C.F. 564 (Division de première instance) et *Ball (H.M. Inspector of Taxes) v. Johnson* (1971), 47 Tax Cas. 155 (Ch.D.).

L'affaire *Ball* ressemble en bien des points à la présente espèce. La Midland Bank s'attendait que les membres de son personnel, dont M. Johnson faisait partie, se perfectionnent en tant que banquiers en étudiant et en se présentant à des examens de l'Institute of Banks. La banque récompensait en argent ceux qui, comme Johnson, avaient réussi les examens. On a conclu que les paiements alors en cause étaient motivés par la réussite personnelle de Johnson aux examens et qu'ils ne constituaient pas une rémunération pour les services qu'il rendait à la banque. Cette décision ne revêt toutefois que peu d'intérêt étant donné la formulation de la règle 1 de l'annexe E de l'*Income Tax Act*, 1952, 15 & 16 Geo. 6 & 1 Eliz. 2, chap. 10. C'était l'art. 156 de cette loi, modifié par l'art. 10 de la *Finance Act*, 1956, 4 & 5 Eliz. 2, chap. 54, qui établissait l'assujettissement à l'impôt. Les parties de l'art. 156 qui nous intéressent sont les suivantes:

[TRADUCTION] **156.** Voici l'annexe appelée dans la présente loi l'annexe E

1. Conformément à la présente annexe, l'impôt sera perçu, à l'égard d'une charge ou d'un emploi, sur la rémunération que l'on en tire . . .

La décision rendue par la cour n'a rien d'exceptionnel compte tenu du langage interprété, particulièrement les mots «rémunération que l'on en tire». À la page 124 de l'arrêt *Laidler v. Perry (Inspe-*

Act, was touched on by Lord Reid in *Laidler v. Perry (Inspector of Taxes)*, [1965] 2 All E.R. 121 (H.L.) at p. 124:

Section 156 however, applies only to "emoluments *therefrom*", i.e. from the office or employment of the recipient, and it is well settled that not every sum or other profit received by an employee from his employer in the course of his employment is to be regarded as arising from the employment. So the question in this case is whether these profits or emoluments of £10 did or did not arise from the taxpayer's employment.

There is a wealth of authority on this matter and various glosses on or paraphrases of the words in the Act of 1952 appear in judicial opinions, including speeches in the House. No doubt they were helpful in the circumstances of the cases in which they were used, but in the end we must always return to the words in the statute and answer the question—did this profit arise from the employment? The answer will be no if it arose from something else.

And in *Hochstrasser (Inspector of Taxes) v. Mayes*, [1960] A.C. 376 (H.L.) Viscount Simonds adopted, at p. 388, the language of Upjohn J., before whom the matter first came:

"Indeed, in my judgment, the authorities show that to be a profit arising from the employment the payment must be made in reference to the services the employee renders by virtue of his office, and it must be something in the nature of a reward for services past, present or future." In this passage the single word "past" may be open to question, but apart from that it appears to me to be entirely accurate.

The *Hochstrasser* case and *Ball v. Johnson* are of little assistance. The provisions of s. 156 of the *Income Tax Act*, 1952 of England are not unlike s. 5(1) of the Canadian *Income Tax Act* but our Act goes further in s. 6(1)(a). In addition to the salary, wages and other remuneration referred to in s. 5(1), s. 6(1)(a) includes in income the value of benefits "of any kind whatever . . . received or enjoyed . . . in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment".

tor of Taxes), [1965] 2 All E.R. 121 (H.L.), lord Reid traite de l'importance de ces mots qui ne figurent pas dans la loi canadienne:

[TRADUCTION] L'article 156 ne s'applique toutefois qu'à «la rémunération *que l'on en tire*», c.-à-d. de la charge ou de l'emploi de celui qui la reçoit, et il est bien établi que ce ne sont pas toutes les sommes ou tous les autres bénéfices qu'un employé reçoit de son employeur dans le cours de son emploi qui doivent être considérés comme découlant de l'emploi. La question en l'espèce est donc de savoir si ce bénéfice ou cette rémunération de 10 £ découlait effectivement de l'emploi du contribuable.

Il existe une jurisprudence abondante dans ce domaine et on trouve dans des opinions judiciaires et notamment dans des allocutions prononcées en Chambre, différentes interprétations ou paraphrases de ces mots qui figurent dans la Loi de 1952. Celles-ci étaient sans aucun doute utiles dans les circonstances des affaires où elles ont été formulées, mais, en dernière analyse, il nous faut toujours revenir au texte de la Loi et répondre à cette question: S'agit-il d'un bénéfice tiré de l'emploi? S'il provient d'une autre source, la réponse sera négative.

À la page 388 de l'arrêt *Hochstrasser (Inspector of Taxes) v. Mayes*, [1960] A.C. 376 (H.L.), le vicomte Simonds a adopté le langage du juge Upjohn qui avait été saisi de l'affaire en première instance:

[TRADUCTION] «En fait, selon moi, la jurisprudence démontre qu'il y a bénéfice tiré d'un emploi dès lors qu'un paiement est effectué pour les services rendus par l'employé en raison de son emploi. Il doit s'agir en quelque sorte d'une récompense pour des services passés, présents ou futurs.» Dans ce passage, seul le mot «passés» peut donner lieu à contestation, mais, pour le reste, cette interprétation me paraît tout à fait exacte.

Les affaires *Hochstrasser* et *Ball v. Johnson* nous sont de peu de secours. Les dispositions de l'art. 156 de l'*Income Tax Act*, 1952 d'Angleterre sont semblables à celles du par. 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* canadienne, mais à l'al. 6(1)a), notre loi va plus loin. Outre le traitement, salaire et autre rémunération mentionnés au par. 5(1), l'al. 6(1)a) inclut dans le revenu la valeur des avantages «de quelque nature que ce soit . . . qu'il [le contribuable] a reçus ou dont il a joui . . . au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi».

In *Phaneuf, supra*, the issue was whether Mr. Phaneuf was liable for income tax in respect of a benefit received by him on the purchase of shares. He acquired the shares in Charles Ogilvy Limited, his employer, pursuant to a bequest of the Company's principal shareholder. The bequest gave the right to the Company's employees to acquire a number of shares at par value. The Company's Board of Directors revised the list of employees entitled to purchase shares and approved a formula for distribution based on service to some extent. Mr. Phaneuf bought shares of a par value of \$2 although they had a market value at the time of \$17.25. In the Federal Court, Mr. Justice Thurlow, then A.C.J. of the Trial Division, held that the benefit was conferred on Mr. Phaneuf as a person and not as an employee and as a personal gift rather than as remuneration, and hence not a taxable benefit. Thurlow A.C.J. followed *Ransom v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 Ex. C.R. 293. In *Ransom* Noël J. referred to the difference between Rule 1 of Schedule E of the English statute and the provisions of our *Income Tax Act* and then observed, at p. 307:

I now come to section 5(1)(a) and (b) of the Act which, as already mentioned, is couched in language which appears to be wider than the English taxation rule on which the taxpayers in *Hochstrasser v. Mayes* [[1959] 1 Ch. D. 22] and *Jennings v. Kinder* [[1958] 3 W.L.R. 215] were held not to be taxable. The Canadian taxation section indeed uses such embracing words that at first glance it appears extremely difficult to see how anything can slip through this wide and closely interlaced legislative net.

In order, however, to properly evaluate its intent it is, I believe, necessary to bear in mind firstly, that section 5 of the Act is concerned solely with the taxation of income identified by its relationship to a certain entity, namely, an office or employment and in order to be taxable as income from an office or employment, money received by an employee must not merely constitute income as distinct from capital, but it must arise from his office or employment. Similar comments were made in *Hochstrasser v. Mayes* with reference to the English legislation by Viscount Simonds at p. 705 and by Lord Radcliffe, at p. 707. Secondly, the question whether a

Dans l'affaire *Phaneuf*, précitée, la question était de savoir si M. Phaneuf était assujéti à l'impôt sur le revenu à l'égard d'un avantage qu'il avait reçu à l'achat d'actions de Charles Ogilvy Limited, son employeur. Il les avait acquises en vertu d'un legs fait par l'actionnaire principal de la compagnie. Ce legs accordait aux employés de la compagnie le droit d'acheter un certain nombre d'actions à leur valeur nominale. Le conseil d'administration de la compagnie a révisé la liste des employés habilités à acheter des actions et a approuvé une formule de distribution fondée dans une certaine mesure sur le service. M. Phaneuf a acheté des actions d'une valeur nominale de 2 \$ même si, à l'époque, leur valeur marchande était de 17,25 \$. En Cour fédérale, le juge Thurlow, alors juge en chef adjoint de la Division de première instance, a conclu que l'avantage a été conféré à M. Phaneuf à titre personnel plutôt qu'en sa qualité d'employé et comme un don personnel plutôt qu'à titre de rémunération, et qu'il n'était donc pas imposable. Le juge en chef adjoint Thurlow a suivi l'arrêt *Ransom v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 R.C. de l'É. 293. Dans l'arrêt *Ransom*, le juge Noël a parlé de la différence entre la règle 1 de l'annexe E de la loi anglaise et les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* canadienne, puis a fait remarquer, à la p. 307:

[TRADUCTION] Je vais examiner l'article 5(1)a) et b) de la Loi, lequel, ainsi qu'il a été dit plus haut, a été rédigé selon une formule évidemment plus large que celle employée par la législation fiscale anglaise sur le fondement de laquelle les contribuables ont été déclarés non imposables dans *Hochstrasser c. Mayes* [[1959] 1 Ch. D. 22] et *Jennings c. Kinder* [[1958] 3 W.L.R. 215]. La législation fiscale canadienne est rédigée en termes tellement larges que dès l'abord, on voit qu'il est extrêmement difficile de glisser à travers les mailles de ce filet ample et très serré.

Pour évaluer, cependant, de façon pertinente les intentions du législateur, il est nécessaire de se rappeler, tout d'abord, que l'article 5 de la Loi traite exclusivement de l'imposition du revenu tel que celui-ci est identifié par ses relations avec une certaine entité, à savoir une charge ou un emploi, et, pour être imposable à titre de revenu provenant d'une charge ou d'un emploi, l'argent reçu par un employé ne doit pas seulement constituer un revenu distinct du capital, mais doit provenir de sa charge ou de son emploi. Le vicomte Simonds à la page 705 et lord Radcliffe à la page 707 ont fait des commentaires semblables, dans *Hochstrasser c. Mayes*, relative-

payment arises from an office or employment depends on its causative relationship to an office or employment, in other words, whether the services in the employment are the effective cause of the payment. I should add here that the question of what was the effective cause of the payment is to be found in the legal source of the payment, and here this source was the agreement which resulted from the open offer of the employer to compensate its employee for his loss and the acceptance by him of such offer. The cause of the payment is not the services rendered, although such services are the occasion of the payment, but the fact that because of the manner in which the services must be rendered or will be rendered, he will incur or have to incur a loss which other employees paying taxes do not have to suffer.

Thurlow A.C.J. adopted that passage and the following words of Viscount Cave L.C. in *Seymour v. Reed*, [1927] A.C. 554 (H.L.) at p. 559:

The question, therefore, is whether the sum of 939 *l.* 16s. fell within the description, contained in r. 1 of Sch. E, of "salaries, fees, wages, perquisites or profits whatsoever therefrom" (i.e., from an office or employment of profit) "for the year of assessment," so as to be liable to income tax under that Schedule. These words and the corresponding expressions contained in the earlier statutes (which were not materially different) have been the subject of judicial interpretation in cases which have been cited to your Lordships; and must now (I think) be taken as settled that they include all payments made to the holder of an office or employment as such, that is to say, by way of remuneration for his services, even though such payments may be voluntary, but that they do not include a mere gift or present (such as a testimonial) which is made to him on personal grounds and not by way of payment for his services. The question to be answered is, as Rowlatt J. put it: "Is it in the end a personal gift or is it remuneration?" If the latter, it is subject to the tax; if the former, it is not.

Mr. Justice Thurlow then said, at p. 572:

While the language of the statutes differ, the test expressed by Viscount Cave L.C. (*supra*) appears to me to express, as well as it can be expressed, the essence of what falls within the taxing provision of the *Income Tax Act*. Is the payment made "by way of remuneration for his services" or is it "made to him on personal grounds

ment à la législation anglaise. En second lieu, la question de savoir si un paiement provient d'une charge ou d'un emploi dépend de la relation causale entre le paiement et la charge ou l'emploi en question; en d'autres termes, il faut déterminer si les services rendus dans l'emploi ont été réellement la cause du paiement. Je devrais ajouter qu'il faut chercher la cause véritable du paiement dans son origine juridique, laquelle, en l'espèce, est l'accord résultant de l'offre, faite par l'employeur, d'indemniser son employé pour la perte subie par celui-ci et l'acceptation de l'offre par l'employé. La cause du paiement n'est pas dans les services rendus, même si lesdits services ont occasionné ledit paiement, mais plutôt dans le fait qu'à cause de la manière dont les services doivent être rendus ou seront rendus, l'employé subira ou devra subir une perte que d'autres employés payant l'impôt n'auront pas à subir.

Le juge en chef adjoint Thurlow a adopté ce passage ainsi que les propos suivants tenus par le vicomte Cave, lord chancelier, dans l'arrêt *Seymour v. Reed*, [1927] A.C. 554 (H.L.), à la p. 559:

[TRADUCTION] La question consiste donc à déterminer si la somme de 939 livres 16 shillings tombe dans la catégorie décrite dans la règle 1 de l'annexe E concernant «les traitements, honoraires, salaires, émoluments ou bénéfiques de quelle nature que ce soit et en provenant» (i.e. d'une charge ou d'un emploi rémunéré) «pour l'année d'imposition», ce qui l'assujettirait à l'impôt sur le revenu en vertu de ladite annexe. Ces expressions et les expressions correspondantes employées dans l'ancienne loi (les deux n'étaient pas différentes dans le fond) ont fait l'objet d'interprétation judiciaire citée devant Vos Seigneuries; je dois considérer comme une interprétation établie, que ces expressions englobent tous les paiements faits au titulaire d'une charge ou d'un emploi en tant que tel, c'est-à-dire à titre de rémunération pour ses services, même en cas de paiement volontaire, mais ces expressions ne visent pas le cas d'un simple don ou présent (tel qu'un cadeau en témoignage d'estime) offert sur une base personnelle et non comme rétribution de ses services. Suivant le juge Rowlatt, voici la question à examiner: «En fin de compte, s'agit-il d'un cadeau personnel ou d'une rémunération?» La rémunération est imposable; le cadeau ne l'est pas.

Le juge Thurlow ajoute, à la p. 572:

Malgré la différence de libellé des lois, le critère formulé par le vicomte Cave, lord Chancelier (*supra*) exprime, de la meilleure façon possible, l'essentiel des dispositions fiscales de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le paiement a-t-il été fait «à titre de rémunération pour ses services» ou «sur une base personnelle et non comme

and not by way of payment for his services"? It may be made to an employee but is it made to him as employee or simply as a person. Another way of stating it is to say is it received in his capacity as employee, but that appears to me to be the same test. To be received in the capacity of employee it must, as I see it, partake of the character of remuneration for services. That is the effect that, as it seems to me, the words "in respect of, in the course of or by virtue of an office or employment" in paragraph 6(1)(a) have.

I agree that the appropriate test in *Phaneuf* was whether the benefit had been conferred on Mr. Phaneuf as an employee or simply as a person. It would seem that Mr. Phaneuf received, as a person, the right to acquire the shares and therefore the case was correctly decided. With great respect, however, I do not agree with the latter part of the passage last quoted and in particular the statement that, to be received in the capacity of employee, the payment must partake of the character of remuneration for services. Such was the conclusion in the English cases but based on much narrower language. Our Act contains the stipulation, not found in the English statutes referred to, "benefits of any kind whatever . . . in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment". The meaning of "benefits of whatever kind" is clearly quite broad; in the present case the cash payment of \$300 easily falls within the category of "benefit". Further, our *Act* speaks of a benefit "in respect of" an office or employment. In *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29 this Court said, at p. 39, that:

The words "in respect of" are, in my opinion, words of the widest possible scope. They import such meanings as "in relation to", "with reference to" or "in connection with". The phrase "in respect of" is probably the widest of any expression intended to convey some connection between two related subject matters.

See also *Paterson v. Chadwick*, [1974] 2 All E.R. 772 (Q.B.D.) at p. 772.

rémunération de ses services»? On peut faire un versement à un employé, mais celui-ci le reçoit-il à titre d'employé ou comme simple particulier? On peut aussi se demander s'il l'a reçu en sa qualité d'employé, mais le critère est le même. Il ne le reçoit en sa qualité d'employé que lorsqu'il s'agit de rémunération pour des services rendus. Tel est bien, à mon avis, le sens des expressions «au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi» utilisées dans l'alinéa 6(1)a).

Je suis d'accord pour dire que le critère approprié dans l'affaire *Phaneuf* était de savoir si l'avantage avait été conféré à M. Phaneuf en sa qualité d'employé ou simplement à titre personnel. Il semble que c'est à titre personnel que M. Phaneuf a reçu le droit d'acquérir les actions et que, par conséquent, la décision rendue est juste. Toutefois, avec grands égards, je ne suis pas d'accord avec la dernière partie du passage que je viens de citer et, en particulier, avec l'affirmation portant qu'une personne ne reçoit un paiement en sa qualité d'employé que lorsqu'il s'agit d'une rémunération pour des services rendus. Voilà la conclusion des décisions anglaises, mais elle est fondée sur des termes beaucoup moins généraux. Notre loi renferme la stipulation «avantages de quelque nature que ce soit . . . au titre, dans l'occupation ou en vertu de la charge ou de l'emploi», qui ne se trouve pas dans les lois anglaises mentionnées. Les mots «avantages de quelque nature que ce soit» ont nettement un sens très large; en l'espèce, le paiement de la somme de 300 \$ tombe facilement dans la catégorie des «avantages». De plus, notre loi parle d'un avantage «au titre» de la charge ou de l'emploi. Dans l'arrêt *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, cette Cour affirme ce qui suit, à la p. 39:*

À mon avis, les mots «quant à» ont la portée la plus large possible. Ils signifient, entre autres, «concernant», «relativement à» ou «par rapport à». Parmi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement l'expression «quant à» qui a la portée la plus large.

Voir aussi la décision *Paterson v. Chadwick*, [1974] 2 All E.R. 772 (Q.B.D.), à la p. 772.

* Dans cet arrêt, il est question de la *Loi sur les Indiens* où l'expression «in respect of» est rendue par «quant à».

I agree with what was said by Evans J.A. in *R. v. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727 at p. 738, speaking of benefits received or enjoyed in respect of, in the course of, or by virtue of an office or employment:

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

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

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

I would hold that the payments received by Mrs. Savage were in respect of employment. That, of

Je partage l'avis du juge Evans de la Cour d'appel de l'Ontario qui, à la p. 738 de l'arrêt *R. v. Poynton*, [1972] 3 O.R. 727, affirme au sujet des avantages qu'une personne a reçus ou dont elle a joui au titre, dans l'occupation ou en vertu d'une charge ou d'un emploi:

[TRADUCTION] Je ne crois pas que ces termes ne visent que les avantages liés à la charge ou à l'emploi en ce sens qu'ils représentent une forme de rémunération pour des services rendus. S'il s'agit d'une acquisition importante qui confère au contribuable un avantage économique et qui ne fait pas l'objet d'une exemption comme, par exemple, un prêt ou un cadeau, elle est alors visée par la définition compréhensive de l'art. 3.

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

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

Selon moi, M^{me} Savage a reçu les paiements au titre de son emploi. Cela, en soi, en fait un revenu

itself, makes them income from a source under s. 3 of the Act.

I conclude on this point that, unless s. 56(1)(n) of the *Income Tax Act* relieves, Mrs. Savage is subject to income tax in respect of the \$300 which she received from her employer.

VI A Prize for Achievement

I turn then to the question of whether the sum received by Mrs. Savage was a prize within the meaning of s. 56(1)(n) of the *Income Tax Act*. The Crown takes two points: (i) the word "prize" connotes a reward for superiority in a contest or competition with others, and (ii) in any event, s. 56(1)(n) is not an exemption provision and does not affect payments which fall within the other taxing provisions of the statute.

On the first point, the case of *R. v. McLaughlin*, [1979] 1 F.C. 470 is cited. The taxpayer had been given \$10,000 as an award for his achievements as chairman of the Ontario Milk Marketing Board. Judge Marceau upheld the decision of the Tax Review Board which had held that the award did not come within the terms of s. 56(1)(n) of the Act, because it was not a prize for an endeavour ordinarily carried on by the taxpayer:

In my opinion, the word "prize" connotes something striven for in a competition, in a contest, and I don't think there can be a competition, or a contest in the real sense without the participants being aware that they are involved.

The word "prize", in ordinary parlance, is not limited to a reward for superiority in a contest with others. A "prize" for achievement is nothing more nor less than an award for something accomplished. There is no need to pluck the word "prize" out of context and subject it to minute philological examination, or to think of "prize" in the context of the medal or book one may have won at an earlier date on a field day or at school or in a music competition.

au sens de l'art. 3 de la Loi.

Je conclus sur ce point que, à moins que l'al. 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne s'applique en sa faveur, M^{me} Savage est assujettie à l'impôt sur le revenu à l'égard des 300 \$ reçus de son employeur.

VI Une récompense couronnant une oeuvre remarquable

Je passe donc à la question de savoir si le montant reçu par M^{me} Savage est une récompense au sens de l'al. 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le substitut du procureur général fait valoir deux points: (i) le mot «récompense» connote un prix décerné pour la supériorité dans un concours ou dans une compétition avec d'autres personnes et (ii) en tout état de cause, l'al. 56(1)n) n'établit pas d'exemption ni n'a aucune incidence sur les paiements qui relèvent des autres dispositions fiscales de la Loi.

On cite à l'appui du premier point la décision *R. c. McLaughlin*, [1979] 1 C.F. 470. Le contribuable avait reçu le montant de 10 000 \$ en guise de récompense pour ses réalisations en tant que président de la Commission ontarienne de commercialisation du lait. Le juge Marceau a confirmé la décision de la Commission de révision de l'impôt qui avait conclu que l'al. 56(1)n) de la Loi ne s'appliquait pas à cette somme parce qu'il ne s'agissait pas d'une récompense pour une activité habituelle du contribuable:

À mon avis, le terme «prix» [récompense] donne l'idée de quelque chose remporté par une personne à l'issue d'une compétition et je ne pense pas que l'on puisse vraiment parler d'une compétition lorsque les personnes intéressées ne savent même pas qu'elles sont impliquées.

Dans le langage courant le mot «récompense» ne désigne pas uniquement un prix pour la supériorité dans un concours avec d'autres personnes. Une «récompense» couronnant une oeuvre remarquable n'est ni plus ni moins qu'un prix décerné pour une réalisation quelconque. Il n'est pas nécessaire d'extraire le mot «récompense» de son contexte et de le soumettre à un minutieux examen philologique ni de faire un rapprochement entre une «récompense» et la médaille ou le livre qu'on a pu remporter antérieurement dans une grande occasion, à l'école ou dans un concours de musique.

The word "prize" is surrounded in the *Income Tax Act* by other words which give it colour and meaning and content. I repeat them: "as or on account of a scholarship, fellowship, or bursary, or a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer".

Three comments. First, s. 56(1)(n) is not concerned with the identity of the payer or the relationship, if any, between donor and donee. There is nothing in the section which renders the scholarship, fellowship, bursary or prize taxable on the ground that the donor or payer is the employer of the taxpayer. Second, the words "scholarship, fellowship or bursary", with which the word "prize" is associated, are normally employed in speaking of educational attainments, usually in the sphere of advanced studies, and "polite" learning. Third, the prize must be for "achievement", defined in the *Shorter Oxford Dictionary* (3rd ed.) as "the action of achieving, anything achieved, a feat, a victory". "To achieve" is variously defined, including "to carry out successfully", "to attain". The "achievement" must be in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer. This rules out, for example, prizes won in games of chance or at a costume party or for athletic achievement. We are concerned with the field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer, in this instance, the life insurance business.

Funk and Wagnalls Standard College Dictionary (Canadian Edition) defines "prize" as:

1. That which is offered or won as an honor and reward for superiority or success, as in a contest; an award.

2. Anything to be striven for . . .

Le mot «récompense» employé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* est entouré d'autres mots qui lui donnent une couleur, une signification et un contenu. Je reprends ces mots ici: «à titre ou au titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement (fellowship) ou de récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel».

Trois observations s'imposent. Premièrement, l'al. 56(1)n n'a rien à voir avec l'identité de celui qui paie ni avec le rapport qui peut exister entre le donateur et le donataire. Rien dans cet alinéa ne rend une bourse d'études ou de perfectionnement (fellowship) ou une récompense imposable pour le motif que le donateur ou celui qui paie est l'employeur du contribuable. Deuxièmement, les mots «bourse d'études, . . . bourse de perfectionnement (fellowship)» auxquels est lié le mot «récompense» s'emploient normalement à l'égard de réussites intellectuelles, habituellement dans le domaine des études supérieures, et à l'égard des belles-lettres. Troisièmement, la récompense doit couronner un «achievement» (oeuvre remarquable), terme que le *Shorter Oxford Dictionary* (3^e éd.) définit ainsi: [TRADUCTION] «action de réaliser, ce qui est réalisé, un exploit, une victoire». Ce même dictionnaire donne au verbe «to achieve» (réaliser) différentes acceptions, notamment: [TRADUCTION] «mener à bonne fin», «atteindre». L'«oeuvre remarquable» doit être réalisée dans un domaine d'activité habituel du contribuable. Cela exclut, par exemple, les prix gagnés dans les jeux de hasard, à une réception costumée ou pour un exploit sportif. Ce qui nous intéresse c'est le domaine d'activité habituel du contribuable, en l'occurrence l'assurance-vie.

Funk and Wagnalls Standard College Dictionary (édition canadienne) donne au mot «prize» (récompense) la définition suivante:

[TRADUCTION] 1. Ce qui est offert ou gagné à titre d'honneur et de récompense pour la supériorité ou le succès dans un concours notamment; un prix.

2. Tout ce dont l'obtention exige un effort . . .

Black's Law Dictionary, (5th ed.) gives, among others, this definition of a "prize": "An award or recompense for some act done; some valuable thing offered by a person for something done by others". This is broad language.

In my view, a "prize for achievement" does not necessarily connote an award for victory in a competition or contest with others. That places too narrow and inflexible a meaning on the words. In the case at bar the award was in recognition of *bona fide* accomplishment, successful completion of course studies, and examinations in a challenging and difficult field of endeavour, in which about 61 per cent of those writing were successful and about 39 per cent failed. Only the successful candidates were eligible to receive a prize.

It is important also to say that it is not suggested here that the system of awards was introduced as a colourable device intended to provide the employer with an opportunity of increasing the statutory exemption of employees by \$500 per year. If and when such a case arises it can be considered on its facts.

The French version of s. 56(1)(n) of the *Income Tax Act* as amended by 1973-74 (Can.), c. 14, s. 15 should be read. It is, it seems to me, in terms at least as broad as the English version:

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

(n) la fraction, si fraction il y a,

(i) du total de toutes les sommes reçues dans l'année par le contribuable et dont chacune est une somme qu'il a reçue à titre ou au titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement (fellowship) ou de récompense couronnant une œuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel,

qui est en sus de

(ii) \$500; et

Black's Law Dictionary (5^e éd.) donne notamment cette définition de «prize» (récompense): [TRADUCTION] «un prix quelconque pour l'accomplissement d'un acte; un objet de valeur offert par une personne pour quelque chose accompli par d'autres personnes». Il s'agit là d'une définition générale.

À mon avis, l'expression «récompense couronnant une œuvre remarquable» ne connote pas nécessairement un prix pour une victoire dans une compétition ou un concours avec d'autres personnes. Ce serait là donner à ces mots un sens trop strict et trop rigide. En l'espèce, il s'agit d'une récompense pour une réalisation au vrai sens du terme, savoir le fait d'avoir suivi des cours et d'avoir réussi des examens dans un domaine à la fois exigeant et difficile, où le taux de réussite a été d'environ 61 pour 100 et le taux d'échec d'environ 39 pour 100. Seuls les candidats reçus pouvaient mériter un prix.

Il importe également de souligner qu'on ne veut pas laisser entendre ici que le système de récompenses n'est qu'une façon déguisée de permettre à l'employeur d'augmenter de 500 \$ par année l'exemption légale de ses employés. Si jamais un tel cas se présente, il pourra être examiné en fonction de ses faits.

La version française de l'al. 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, modifié par 1973-74 (Can.), chap. 14, art. 15, mérite d'être relue. À ce qu'il me semble, elle est de portée à tout le moins aussi vaste que la version anglaise:

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

n) la fraction, si fraction il y a,

(i) du total de toutes les sommes reçues dans l'année par le contribuable et dont chacune est une somme qu'il a reçue à titre ou au titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement (fellowship) ou de récompense couronnant une œuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel,

qui est en sus de

(ii) \$500; et

The payment which Mrs. Savage received falls well within the words “*récompense couronnant une œuvre remarquable réalisée dans son domaine d’activité habituel*”.

For the foregoing reasons the Crown’s contention, that the word “prize” in s. 56(1)(n) has application only in a contest or competition with others, in my opinion, fails.

The further submission on the part of the Crown is that, in any event, the \$500 exclusion in s. 56(1)(n) is not an exemption, and does not affect payments which fall within other taxing provisions of the statute. In terms of this case, the Crown’s position is that even if the \$300 is a prize not taxable under s. 56(1)(n), the \$300 is nonetheless taxable under ss. 5 and 6 as income from employment.

It is true that the opening words of s. 56(1) speak in terms of inclusion and not exclusion:

56. (1) Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year, . . .

Section 56 falls within Division B, Subdivision d headed “Other Sources of Income”. The section enumerates examples of income that fall within s. 3, repeated below for ease of reference, as constituting “income . . . from a source”:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year determined by the following rules:

(a) determine the aggregate of amounts each of which is the taxpayer’s *income* for the year (other than a taxable capital gain from the disposition of a property) *from a source* inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, his income for the year from each office, employment, business and property;

I agree with counsel for Mrs. Savage that the opening words “Without restricting the generality of section 3”, in subs. 56(1) would seem to have been inserted to defeat an argument of “*expressio unius est exclusio alterius*”, in order to relate income items contained in subs. 56(1) to the arith-

Le paiement que M^{me} Savage a reçu constitue manifestement une «récompense couronnant une œuvre remarquable réalisée dans son domaine d’activité habituel».

Pour les motifs susmentionnés, l’argument du substitut du procureur général selon lequel le mot «récompense» employé à l’al. 56(1)n) ne s’applique qu’à un concours ou à une compétition avec d’autres personnes, doit, selon moi, être rejeté.

Le substitut du procureur général soutient en outre qu’en tout état de cause, le montant de 500 \$ visé à l’al. 56(1)n) ne constitue pas une exemption et n’a aucune incidence sur les paiements qui relèvent d’autres dispositions fiscales de la Loi. En ce qui a trait à la présente espèce, le substitut du procureur général soutient que, même si le montant de 300 \$ est une récompense non imposable en vertu de l’al. 56(1)n), il est néanmoins imposable à titre de revenu tiré d’un emploi en application des art. 5 et 6.

Certes, la première phrase du par. 56(1) énonce une inclusion plutôt qu’une exclusion:

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l’article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d’un contribuable pour une année d’imposition, . . .

L’article 56 se situe dans la section B, sous-section d intitulée «Autres sources de revenu». Cet article fournit des exemples de ce qui constitue un «revenu» au sens de l’art. 3 que, par souci de commodité, je reproduis ici:

3. Le revenu d’un contribuable pour une année d’imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l’année, déterminé selon les règles suivantes:

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le *revenu* du contribuable pour l’année (autre qu’un gain en capital imposable résultant de la disposition d’un bien), dont la source se situe à l’intérieur ou à l’extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

Je partage l’avis de l’avocat de M^{me} Savage que la première phrase du par. 56(1), «Sans restreindre la portée générale de l’article 3», semblerait avoir été insérée pour faire échec à un argument fondé sur la maxime «*expressio unius est exclusio alterius*», l’objet étant d’établir un rapport entre les sources

metrical calculation set out in s. 3. Income can still be income from a source if it does not fall within s. 56. Moreover, s. 56 does not enlarge what is taxable under s. 3, it simply specifies.

When s. 56 is seen in this context, it is clear the Crown's submission cannot be sustained. The Crown's position, to repeat, is that a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer, if less than \$500, and if obtained in respect of, in the course of, or by reason of an office or employment, is taxable under ss. 5 and 6, notwithstanding s. 56(1)(n). Section 56(1)(n) makes it clear that a prize for achievement is income from a source under s. 3 just as income from an office or employment is income from a source under s. 3. If a prize under \$500 would still be taxable under ss. 5 and 6, it would have to follow on the Crown's argument that a prize under \$500 would equally be taxable under s. 3. That cannot be right. That would mean that a prize over \$500 would be taxable under s. 56(1)(n) and a prize up to \$500 would be taxable under s. 3. The \$500 exclusion in s. 56(1)(n) would never have any effect. It seems clear that the first \$500 of income received during the year falling within the terms of s. 56(1)(n) is exempt from tax. Any amount in excess of \$500 falls under s. 56(1)(n) and is taxable accordingly. If that is not the effect, what purpose is served by the subsection?

I would dismiss the appeal. Pursuant to the terms on which leave to appeal to this Court was granted, the respondent is entitled to her costs on a solicitor and client basis. The matter is referred back to the Minister of National Revenue for appropriate action in accordance with these reasons for judgment.

The following are the reasons delivered by

MCINTYRE J.—I agree with my colleague Dickson J. that the \$300 payment received by the

de revenu énumérées au par. 56(1) et le calcul arithmétique énoncé à l'art. 3. Ce n'est pas parce qu'un revenu échappe à l'art. 56 qu'il cesse d'être un revenu au sens de l'art. 3. De plus, l'art. 56 n'élargit pas le champ de ce qui est imposable en vertu de l'art. 3, il ne fait qu'y apporter des précisions.

Lorsque l'art. 56 est envisagé dans ce contexte, il est évident que l'argument du substitut du procureur général est insoutenable. Ce dernier soutient, rappelons-le, qu'une récompense couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans le domaine d'activité habituel du contribuable, à condition qu'elle soit inférieure à 500 \$ et qu'elle ait été obtenue au titre, dans l'occupation ou en raison d'une charge ou d'un emploi, est imposable en vertu des art. 5 et 6, nonobstant l'al. 56(1)n). L'alinéa 56(1)(n) établit clairement qu'une récompense couronnant une oeuvre remarquable est un revenu au sens de l'art. 3, au même titre qu'un revenu tiré d'une charge ou d'un emploi. Si une récompense inférieure à 500 \$ était malgré tout imposable en vertu des art. 5 et 6, il s'ensuivrait nécessairement, selon l'argument du substitut du procureur général, qu'elle serait également imposable en vertu de l'art. 3. Cela ne peut être exact. Si c'était le cas, une récompense supérieure à 500 \$ serait imposable en vertu de l'al. 56(1)n) tandis qu'une récompense de 500 \$ ou moins le serait en vertu de l'art. 3. L'exclusion de 500 \$ prévue à l'al. 56(1)n) ne s'appliquerait alors jamais. Il semble évident que les premiers 500 \$ de revenu touchés pendant l'année visée par l'al. 56(1)n) ne sont pas imposables. Tout montant en sus de 500 \$ relève de l'al. 56(1)n) et est donc imposable. Si ce n'est pas là l'effet de cette disposition, alors à quoi sert-elle?

Je suis d'avis de rejeter le pourvoi. Conformément à l'autorisation de pourvoi accordée par cette Cour, l'intimée a droit à ses dépens comme entre avocat et client. L'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il prenne des mesures appropriées conformément aux présents motifs de jugement.

Version française des motifs rendus par

LE JUGE MCINTYRE—Je partage l'avis de mon collègue le juge Dickson selon lequel le paiement

respondent was a prize "for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer" within the meaning of s. 56(1)(n) of the *Income Tax Act*. Since it is less than \$500, it is exempt from tax. I would therefore dismiss the Crown's appeal without expressing any opinion on the other matters referred to by my colleague.

Appeal dismissed with costs.

Solicitor for the appellant: R. Tassé, Ottawa.

Solicitors for the respondent: Fasken & Calvin, Toronto.

de 300 \$ reçu par l'intimée est une récompense «couronnant une oeuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel» au sens de l'al. 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Puisque ce montant est inférieur à 500 \$, il n'est pas imposable. Je suis donc d'avis de rejeter le pourvoi du substitut du procureur général sans me prononcer sur les autres questions mentionnées par mon collègue.

Pourvoi rejeté avec dépens.

Procureur de l'appelante: R. Tassé, Ottawa.

Procureurs de l'intimée: Fasken & Calvin, Toronto.