

T-2916-75

T-2916-75

The Queen (Plaintiff)

v.

Ervin E. Diemert (Defendant)

Trial Division, Cattanach J.—Regina, April 21; Ottawa, April 29, 1976.

Income tax—Deductions—Defendant, railway engineer, living in Regina and working out of Assiniboia—Claiming \$2,589 for meals and car expenses—Plaintiff disallowing \$829 as expenses of 37 return trips to Assiniboia and 1 to Weyburn—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 5(1)(a),(b), 11(7),(9),(9a); S.C. 1970-71-72, c. 163, s. 178(2).

Defendant, a railway engineer, resided in Regina, and, for some time in 1971, was assigned to work out of Assiniboia. He claimed \$2,589 as a deduction for "meals and car expenses", of which the Minister disallowed \$829, the expenses of 37 return trips from Regina to Assiniboia, and 1 from Regina to Weyburn. The \$1,760 claim for meals was allowed, as it came within section 11(7) of the *Income Tax Act*. He did not claim for meals consumed in Assiniboia or for lodging in Assiniboia. The Tax Appeal Board allowed the \$829 deduction, and this appeal resulted.

Held, allowing the appeal, the deduction was properly disallowed. In order to succeed, defendant must meet all of the conditions precedent to the applicability of section 11(9). Assuming that the preliminary conditions as set out in section 11(9)(a),(b) and (c) have been met, what may be deducted are "amounts expended... for travelling in the course of... employment." It is well settled that expenses of travelling to work cannot be deducted from remuneration received for performing the work. The distinction here is between travelling on his work (*i.e.* driving a locomotive along the tracks leading out of Assiniboia) and travelling to his work (*i.e.* driving his private car from Regina to Assiniboia and Weyburn). The starting point of defendant's work was Assiniboia (and once, Weyburn); this was his "home terminal". Defendant was an employee; he had, while assigned to Assiniboia, one place of employment, and that was Assiniboia, and in another instance, Weyburn. The trips in his own car were not for the employer's benefit, on its behalf, at its discretion, or under its control. The utmost that can be said of the 38 journeys is that they were made in consequence of defendant's employment, a far different thing than travelling in the course of his employment.

Lumbers v. M.N.R. [1943] Ex.C.R. 202; *The Queen v. Little* 74 DTC 6534, followed. *Ricketts v. Colquhoun* [1926] A.C. 1; *Mahaffy v. M.N.R.* [1946] S.C.R. 450; *Luks v. M.N.R.* [1959] Ex.C.R. 45, applied. *Owen v. Pook* [1969] 2 All E.R. 1; *Taylor v. Provan* [1974] 1 All E.R. 1201, discussed. *Cumming v. M.N.R.* [1968] 1 Ex.C.R. 425, distinguished.

La Reine (Demanderesse)

c.

Ervin E. Diemert (Défendeur)

Division de première instance, le juge Cattanach—Regina, le 21 avril; Ottawa, le 29 avril 1976.

Impôt sur le revenu—Dédutions—Le défendeur, mécanicien de locomotives, vivait à Regina et travaillait à Assiniboia—Il a réclamé une déduction de \$2,589 pour ses repas et frais de déplacement—La demanderesse a refusé la déduction de \$829 à titre de dépenses pour 37 voyages aller et retour à Assiniboia et 1 voyage aller et retour à Weyburn—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 5(1)a,b), 11(7),(9) et (9a); S.C. 1970-71-72, c. 163, art. 178(2).

Le défendeur, mécanicien de locomotives, résidait à Regina et il a dû travailler pendant quelques mois en 1971 à partir d'Assiniboia. Il a réclamé une déduction de \$2,589 pour ses «repas et frais de déplacement» et le ministre a refusé une déduction de \$829 pour les dépenses de 37 voyages aller et retour de Regina à Assiniboia et 1 de Regina à Weyburn. La déduction de \$1,760 réclamée pour les repas en vertu de l'article 11(7) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* a été accordée. Le défendeur n'a pas réclamé de déductions pour les repas consommés à Assiniboia ni pour les frais de logement dans cette ville. La Commission d'appel de l'impôt a accordé la déduction de \$829, décision qui est à l'origine de cet appel.

Arrêt: l'appel est accueilli et la déduction a été refusée à juste titre. Pour avoir gain de cause, le défendeur doit remplir toutes les conditions préalables prévues à l'article 11(9). Si l'on présume que toutes les conditions préalables énoncées par l'article 11(9)a),b) et c) ont été remplies, on peut déduire «les montants... dépensés... pour fins de voyage dans le cours de son emploi». Il est bien établi que les frais de déplacement pour se rendre au travail ne peuvent pas être déduits de la rémunération reçue pour l'exécution du travail. Il faut faire une distinction ici entre les déplacements à l'occasion de l'emploi (en l'espèce la conduite d'une locomotive en partance d'Assiniboia) et les déplacements pour se rendre au travail (en l'espèce la conduite de son automobile personnelle de Regina à Assiniboia et Weyburn). Le point de départ du travail du défendeur était Assiniboia (et à une occasion Weyburn); c'était sa «gare». Le défendeur était un employé; au moment de son affectation à Assiniboia, il n'avait qu'un seul lieu de travail, Assiniboia, et, à une autre occasion, Weyburn. Les déplacements dans sa voiture personnelle n'étaient pas faits au profit de l'employeur, ni pour son compte, ni selon ses instructions, ni sous son contrôle. Les 38 voyages étaient tout au plus la conséquence de l'emploi du défendeur, ce qui est bien différent des déplacements dans le cadre d'un emploi.

Arrêts suivis: *Lumbers c. M.R.N.* [1943] R.C.É. 202; *La Reine c. Little* 74 DTC 6534. Arrêts appliqués: *Ricketts c. Colquhoun* [1926] A.C. 1; *Mahaffy c. M.R.N.* [1946] R.C.S. 450; *Luks c. M.R.N.* [1959] R.C.É. 45. Arrêts discutés: *Owen c. Pook* [1969] 2 All E.R. 1; *Taylor c. Provan* [1974] 1 All E.R. 1201. Distinction faite avec l'arrêt: *Cumming c. M.R.N.* [1968] 1 R.C.É. 425.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

C. Fryers for plaintiff.
L. Smith for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
McDougall, Ready, Wakeling, Youck and Kuski, Regina, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

CATTANACH J.: This is an appeal by Her Majesty the Queen from a decision of the Tax Review Board dated September 12, 1975, with respect to the assessment of the defendant to income tax by the Minister of National Revenue for the defendant's 1971 taxation year.

The defendant was employed by the Canadian Pacific Railway originally as a fireman but he became qualified for and was promoted to a locomotive engineer. Because of this promotion, which I recall the evidence to indicate as occurring late in 1970, the defendant ranked high on the seniority list of firemen but very low on the seniority list of engineers.

Assignments for work as an engineer, as well as for fireman, are on the strict basis of seniority. Because the defendant was low on the seniority list for engineers, it follows that he received the least desirable jobs, but was high on the list for firemen. If no assignments were available to him as an engineer, he was not averse to accepting a bid as a fireman.

The defendant by personal choice resided in Regina, Saskatchewan, with his wife and children.

Twice a year all engineers bid for jobs and there are three zones of choice, Regina, Saskatoon and Moose Jaw but an engineer resident in one of these zones is not limited to that zone. Rather, he may bid on any zone. On the basis of those bids and the seniority of those bidders, assignments are made from the bid book in which those bids are recorded.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

C. Fryers pour la demanderesse.
L. Smith pour le défendeur.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
McDougall, Ready, Wakeling, Youck et Kuski, Regina, pour le défendeur.

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

LE JUGE CATTANACH: Il s'agit d'un appel de Sa Majesté la Reine à l'encontre d'une décision de la Commission de révision de l'impôt en date du 12 septembre 1975 à propos de l'évaluation de l'impôt sur le revenu du défendeur par le ministre du Revenu national pour l'année d'imposition 1971.

Le défendeur commença par travailler pour CP Rail à titre de chauffeur mais ayant rempli les conditions nécessaires, il fut promu mécanicien de locomotive. A la suite de cette promotion, que les témoignages situent vers la fin de 1970, le défendeur se trouvait en bonne place sur la liste d'ancienneté des chauffeurs mais en bas de la liste des mécaniciens.

Les affectations aux postes de mécanicien ou de chauffeur se font strictement par ancienneté. Étant donné qu'il se trouvait en bas de la liste d'ancienneté des mécaniciens, le défendeur se voyait affecté aux travaux les moins demandés mais il était en tête de liste chez les chauffeurs. S'il n'y avait pas de travail de mécanicien, il n'hésitait pas à accepter celui de chauffeur.

Le défendeur avait choisi de vivre à Regina (Saskatchewan) avec sa femme et ses enfants.

Les mécaniciens font des demandes d'affectation deux fois par an avec un choix de trois zones: Regina, Saskatoon et Moose Jaw mais un mécanicien résidant dans l'une de ces trois zones n'est pas limité à celle-ci. Il peut demander d'être affecté à n'importe laquelle. Les affectations sont faites à partir du registre des demandes où celles-ci sont inscrites en tenant compte des demandes et de l'ancienneté du postulant.

However at the beginning of each week those assignments are subject to change due to a variety of circumstances such as the work available, the desires of the more senior engineers who may wish to book off, take vacations, who may be ill or take another assignment and like reasons. Otherwise the assignments remain constant for six months until bids are made afresh.

The defendant's preference for assignments were (1) Regina to Saskatoon, through freight, (2) Road switcher at a calcium plant just outside Regina, (3) Regina yard switcher on two of the more desirable of three eight-hour yard shifts, (4) Regina spare board, (5) the late or least desirable of the three Regina yard switcher shifts, (6) Weyburn, and (7) Assiniboia. The defendant does not specifically recall if he bid in that order of preference but since these are his preference I would assume that he did so bid. Significantly Assiniboia was his last choice.

At the beginning of 1971 the defendant's assignment was to Assiniboia there to operate a locomotive on way freights to Shaunovan, Big Beaver, Killdeer or Mankota as schedules dictated. That was the defendant's assignment consequent upon the six month's bid and remained so until there was a change in the work available or a change in the seniority which created a change in the jobs available to allow the defendant to take on a different job which might occur at the beginning of any week.

The weekly scheduling of trains is done by the locomotive foreman in Moose Jaw. For example, if a way freight is to run from Assiniboia to Shaunovan on a Monday, the locomotive foreman in Moose Jaw advises the Regina division that a crew is required for that time and place. It is the responsibility of the Regina division to select and advise the personnel. The Moose Jaw locomotive foreman advises Regina of the requirements and Regina fulfills those requirements from its bid book and posts those assignments on its weekly bulletin board.

More specifically, as the assignments affect the defendant, the locomotive foreman in Moose Jaw advises Regina that a way freight is to run out of

Toutefois, au début de chaque semaine, des circonstances diverses peuvent faire varier ces affectations telles que les travaux disponibles, les mécaniciens les plus anciens désirant se retirer, prendre des vacances, étant malades ou désireux de changer d'affectation et autres cas. Autrement, les affectations sont d'une durée de six mois jusqu'à ce que de nouvelles demandes soient faites.

Le choix du défendeur par ordre de préférence était (1) Regina-Saskatoon, fret direct, (2) mécanicien de manœuvre de ligne dans une usine de chaux aux abords immédiats de Regina, (3) mécanicien de manœuvre de triage à Regina dans les deux équipes de triage de huit heures les plus demandées, (4) tableau de remplacement à Regina, (5) l'équipe de manœuvre de triage à Regina la dernière et la moins demandée, (6) Weyburn et (7) Assiniboia. Le défendeur ne se rappelle pas exactement si sa demande a été faite dans cet ordre mais, vu ses priorités, il est à presumer qu'il en a été ainsi. Il est utile de remarquer qu'Assiniboia est son choix en dernier lieu.

Au début de 1971, le défendeur était affecté à Assiniboia à la locomotive d'un train collecteur à destination de Shaunovan, Big Beaver, Killdeer ou Mankota, selon le programme établi. Telle était l'affectation du défendeur à la suite de sa demande de six mois et elle demeure ainsi jusqu'à ce qu'un nouveau changement dans les emplois disponibles ou dans l'ancienneté permette au défendeur de prendre un autre travail, éventualité pouvant se produire au début de n'importe quelle semaine.

La répartition des trains chaque semaine est faite par le contremaître de locomotive à Moose Jaw. Par exemple, si un train collecteur doit aller d'Assiniboia à Shaunovan le lundi, le contremaître de locomotive à Moose Jaw demande à la division de Regina qu'une équipe soit sur les lieux à une certaine heure. C'est la division de Regina qui doit choisir et avertir le personnel. Le contremaître à Moose Jaw communique à Regina les besoins du service, Regina y répond en se servant du cahier des demandes et publie les affectations sur le tableau d'affichage toutes les semaines.

Plus précisément, étant donné que les affectations concernent de près le défendeur, le contremaître à Moose Jaw informe Regina qu'un train

Assiniboia on a Monday at a certain time. The clerk in Regina consults his list of available crew on the basis of the bids, seniority and assignments and determines that the job is the defendant's. He therefore telephones the defendant at his home in Regina and advises him that he is required to take the way freight out of Assiniboia at a specific time. Under the terms of the collective agreement between the Canadian Pacific Railway and the Brotherhood of Locomotive Engineers, of which the defendant is a member, the defendant must be given a minimum of two hours' notice. However, all subsequent orders are given by the locomotive engineer in Moose Jaw and are transmitted to Assiniboia. All that the Regina office conveys to the defendant is an advance notice of his first assignment for that week in Assiniboia.

The defendant worked out of Assiniboia for the full months of January, February, March and April, from May 15 to May 31, June 1 to June 19, and September 8 to December 11. What the defendant would do was to drive from his home in Regina by his own private automobile in time to take his first run out of Assiniboia. His assignments to Assiniboia would normally begin on the Monday of the week. That assignment normally lasted for five or six days. On the completion of the week's assignment in Assiniboia, the defendant would then return to his home in Regina in his own automobile for the weekend. This exercise would then be repeated for the next week as is evident from the defendant's assignments to Assiniboia in 1971 which have been listed above. In fact, he drove to Assiniboia from Regina 37 times and returned to Regina the same number of times as well as one trip to Weyburn and return to Regina.

In preparing his income tax return for 1971 the defendant claimed as a deduction an amount of \$2,589 for "meals and car expenses" of which \$1,760 was for meals consumed by him while away from his employer's establishment to which he had been assigned and \$829 as the expense of driving from Regina to Assiniboia and return 37 times and from Regina to Weyburn and return once, a total of 8,290 miles at 10¢ per mile.

In assessing the defendant as he did the Minister allowed the defendant's claim for meals in the amount of \$1,760 as a proper deduction within the

collecteur doit partir d'Assiniboia le lundi à telle heure. Le commis à Regina consulte la liste des employés disponibles en fonction des demandes, de l'ancienneté et des affectations, et il décide que le travail revient au défendeur. Il lui téléphone ensuite à Regina et l'informe qu'il est chargé du train collecteur en partance d'Assiniboia à une certaine heure. D'après la convention collective entre CP Rail et la Fraternité des mécaniciens de locomotive dont le défendeur est membre, ce dernier doit avoir au moins deux heures de préavis. Toutefois, tous les ordres ultérieurs sont donnés par le mécanicien de locomotive à Moose Jaw et transmis à Assiniboia. Le bureau de Regina ne fait que transmettre au défendeur un préavis de sa première affectation de la semaine à Assiniboia.

Le défendeur travailla à partir d'Assiniboia durant la totalité des mois de janvier, février, mars et avril, du 15 au 31 mai, du 1^{er} au 19 juin ainsi que du 8 septembre au 11 décembre. Il avait l'habitude de partir de Regina avec sa propre voiture à temps pour prendre son service à partir d'Assiniboia. Les affectations à Assiniboia commençaient habituellement le lundi. Elles duraient de cinq à six jours. A la fin de sa semaine de travail à Assiniboia, le défendeur revenait chez lui à Regina avec sa propre voiture pour y passer la fin de semaine. Ces déplacements se répétaient la semaine suivante à en juger par les affectations du défendeur à Assiniboia en 1971, comme elles ont été énumérées. En fait, il a fait trente-sept fois le trajet en voiture d'Assiniboia à Regina, le même nombre de Regina à Assiniboia et il a fait une fois le trajet aller et retour Weyburn-Regina.

En préparant sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 1971, le défendeur a réclamé une déduction de l'ordre de \$2,589 pour «repas et frais de déplacement» dont \$1,760 pour les repas pris loin de l'établissement de l'employeur auquel il avait été affecté \$829 pour les déplacements en voiture entre Regina et Assiniboia, trente-sept fois, ainsi que de Regina à Weyburn, une fois, soit un total de 8,290 milles au taux de 10¢ par mille.

En imposant le défendeur, le Ministre a accepté la déduction réclamée par ce dernier du montant de \$1,760 en vertu de l'article 11(7) de la *Loi de*

four corners of section 11(7) of the *Income Tax Act* which reads:

11. (7) Notwithstanding paragraphs (a) and (h) of subsection (1) of section 12, where a taxpayer was an employee of a person whose principal business was passenger, goods, or passenger and goods transport and the duties of the employment required him, regularly,

(a) to travel, away from the municipality where the employer's establishment to which he reported for work was located and away from the metropolitan area, if there is one, where it was located, on vehicles used by the employer to transport the goods or passengers, and

(b) while so away from such municipality and metropolitan area, to make disbursements for meals and lodging,

amounts so disbursed by him in a taxation year may be deducted in computing his income for the taxation year to the extent that he has not been reimbursed and is not entitled to be reimbursed in respect thereof.

It is significant to note that the defendant did not claim for meals consumed by him in Assiniboia but only for meals while he was driving his employer's locomotive on runs outside of Assiniboia. Neither did he claim for lodging while in Assiniboia because his employer provided accommodation there which was described in evidence as a courtesy.

However, the Minister did disallow the amount of \$829 as a deduction from income as had been claimed by the defendant.

The Tax Review Board held that this amount claimed by the defendant was properly deductible and allowed the defendant's appeal.

The present appeal by Her Majesty the Queen results from that decision.

There is no dispute between the parties as to the accuracy of the amount of \$829 claimed by the defendant as a deduction. The only dispute is as to the deductibility thereof.

Section 178(2) of the *Income Tax Act* now in force reads:

178. (2) Where, on an appeal by the Minister other than by way of cross-appeal, from a decision of the Tax Review Board, the amount of tax that is in controversy does not exceed \$2,500, the Federal Court, in delivering judgment disposing of the appeal, shall order the Minister to pay all reasonable and proper costs of the taxpayer in connection therewith.

l'impôt sur le revenu qui se lit ainsi:

11. (7) Nonobstant les alinéas a) et h) du paragraphe (1) de l'article 12, lorsqu'un contribuable était un employé d'une personne dont la principale entreprise était le transport de voyageurs, de marchandises, ou de voyageurs et marchandises, et que les fonctions de son emploi l'obligeaient, régulièrement,

a) de voyager, à l'extérieur de la municipalité dans laquelle était situé l'établissement de son employeur où il devait se présenter pour son travail, et hors de la région métropolitaine, s'il en est, où était situé ledit établissement, sur des véhicules utilisés par l'employeur pour transporter les marchandises ou voyageurs, et

b) pendant qu'il était ainsi absent d'une telle municipalité et région métropolitaine, de déboursier des sommes pour les repas et le logement,

c) les sommes qu'il a ainsi déboursées dans une année d'imposition peuvent être déduites dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition dans la mesure où il n'a pas été remboursé et n'a pas droit d'être remboursé à cet égard.

Il est intéressant de remarquer que le défendeur n'a pas réclamé les repas qu'il a consommés à Assiniboia mais seulement ceux pris pendant qu'il conduisait la locomotive de l'employeur à l'extérieur d'Assiniboia. Il n'a pas réclamé non plus de frais de logement à Assiniboia puisque son employeur lui avait assuré le logement à titre gracieux.

Toutefois, le Ministre n'a pas accepté la somme de \$829 que voulait déduire le défendeur.

La Commission de révision de l'impôt a déclaré que le montant en question réclamé par le défendeur était déductible et accueillit l'appel de ce dernier.

Le présent appel de Sa Majesté la Reine fait suite à cette décision.

C'est le fait de déduire la somme de \$829 réclamée par le défendeur qui fait l'objet du litige et non pas l'exactitude du montant lui-même.

L'article 178(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en vigueur actuellement se lit ainsi:

178. (2) Lorsque, sur un appel interjeté par le Ministre, autrement que par voie de contre-appel, d'une décision de la Commission de révision de l'impôt, le montant de l'impôt qui fait l'objet du litige ne dépasse pas \$2,500, la Cour fédérale, en statuant sur l'appel, doit ordonner que le Ministre paie tous les frais raisonnables et justifiés du contribuable, afférents à l'appel.

It follows that, regardless of the success of this appeal, there shall be an order directing the Minister to pay all reasonable and proper costs of the defendant.

It is common ground that the defendant is an employee of the Canadian Pacific Railway. It is so pleaded in the statement of claim and that fact is admitted in the statement of defence and is inferentially pleaded in the statement of defence.

Income from employment is specifically defined in section 5 of the *Income Tax Act* as the salary, wages or other remuneration, including gratuities, received by the taxpayer in the taxation year plus any benefits received by him as are set forth in paragraphs (a) and (b) of subsection (1) of section 5. Paragraph (b) includes as income all amounts received by the taxpayer in the taxation year as an allowance for personal or living expenses or as an allowance for any other purpose except, and I here quote subparagraph (b)(vii):

5. (1) Income for a taxation year from an office or employment is the salary, wages and other remuneration, including gratuities, received by the taxpayer in the year plus

(b) all amounts received by him in the year as an allowance for personal or living expenses or as an allowance for any other purpose except

(vii) allowances (not in excess of reasonable amounts) for travelling expenses received by an officer or employee (other than an employee employed in connection with the selling of property or negotiating of contracts for his employer) from his employer if they were computed by reference to time actually spent by the officer or employee travelling away from

(A) the municipality where the employer's establishment at which the officer or employee ordinarily worked or to which he ordinarily made his reports was located, and

(B) the metropolitan area, if there is one, where that establishment was located,

in the performance of the duties of his office or employment, or

Section 5 goes on to preclude any deduction from a taxpayer's income as defined in the section save what is expressly permitted by certain particular subsections of section 11 of the *Income Tax Act*. The pertinent portion of section 5 reads:

Il s'ensuit qu'indépendamment de la réussite de l'appel, une ordonnance viendra exiger que le Ministre paie tous les frais raisonnables et justifiés du défendeur.

Il est établi que le défendeur est employé par CP Rail. Ceci est invoqué dans la déclaration du demandeur ainsi que partiellement dans la défense qui l'admet aussi par déduction.

Le revenu tiré d'un emploi est défini à l'article 5 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* comme le traitement, salaire et autre rémunération, y compris les gratifications que le contribuable a reçus dans l'année d'imposition plus toute prestation qu'il a reçue telle qu'elle figure aux alinéas (a) et (b) du paragraphe (1) de l'article 5. L'alinéa (b) considère comme revenu toutes les sommes reçues par le contribuable dans l'année d'imposition à titre d'allocation pour frais personnels ou de subsistance ou à titre d'allocation pour toute autre fin, sauf, et je cite le sous-alinéa (b)(vii):

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

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

(vii) les allocations (ne dépassant pas des montants raisonnables) pour frais de voyage qu'un fonctionnaire ou employé (autre qu'une personne employée relativement à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur) a reçues de son employeur, si elles étaient calculées en fonction du temps véritablement passé par le fonctionnaire ou employé à voyager à l'extérieur

(A) de la municipalité où était situé l'établissement de l'employeur dans lequel le fonctionnaire ou l'employé travaillait ordinairement ou auquel il adressait ordinairement ses rapports, et

(B) de la région métropolitaine, s'il en est, où était situé cet établissement,

dans l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, ou

L'article 5 exclut ensuite toute déduction du revenu du contribuable tel que prévu dans l'article sauf ce qui est permis expressément par certains paragraphes de l'article 11 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La partie de l'article 5 qui nous intéresse dit

minus the deductions permitted by paragraphs *(i)*, *(ib)*, *(q)* and *(qa)* of subsection (1) of section 11 and by subsections (5) to (11), inclusive, of section 11 but without any other deductions whatsoever.

The subsections of section 11 applicable to the present appeal are subsections (7), (9) and (9a). Subsection (7) has been quoted above. Subsections (9) and (9a) read:

11. (9) Where an officer or employee, in a taxation year,

(a) was ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business or in different places,

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

(c) was not in receipt of an allowance for travelling expenses that was, by virtue of subparagraph *(v)*, *(vi)* or *(vii)* of paragraph *(b)* of subsection (1) of section 5, not included in computing his income and did not claim any deduction for the year under subsection (5), (6) or (7),

there may be deducted, in computing his income from the office or employment for the year, notwithstanding paragraphs *(a)* and *(h)* of subsection (1) of section 12, amounts expended by him in the year for travelling in the course of his employment.

(9a) An amount expended in respect of a meal consumed by an officer or employee shall not be included in computing the amount of a deduction under subsection (6) or (9) unless the meal was consumed during a period while he was required by his duties to be away, for a period of not less than twelve hours, from the municipality where the employer's establishment to which he ordinarily reported for work was located and away from the metropolitan area, if there is one, where it was located.

Subsection (7) is obviously a special section devoted to the expenses of transport employees in what in common parlance is referred to as the "running trades" such as employees of railways, buses, airlines, steamship companies and like businesses. On the other hand, subsections (9) and (9a) are more general in nature and are designed to cover travelling expenses of employees generally who may fall precisely within the conditions therein provided. The most obvious type of job in the category of jobs envisioned by subsections (9) and (9a) that occurs to me by way of example is that of a commercial traveller.

It was by virtue of the provisions of subsection (7) of section 11 that the defendant's claim for deduction of the amounts disbursed by him for meals consumed while operating his employer's locomotive out of Assiniboia was properly allowed. However, if the amount which the defendant seeks

moins les déductions permises par les alinéas *i)*, *ib)*, *q)* et *qa)* du paragraphe (1) de l'article 11 et par les paragraphes (5) à (11) inclusivement de l'article 11, mais sans autre déduction de quelque nature que ce soit.

a Les paragraphes de l'article 11 qui s'appliquent au présent appel sont les paragraphes (7), (9) et (9a). Le paragraphe (7) a été cité ci-haut. Les paragraphes (9) et (9a) disent ceci:

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

a) était ordinairement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits,

b) était tenu, aux termes de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de voyage que lui occasionnait l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, et

c) ne touchait pas une allocation pour frais de voyage non comprise, en raison du sous-alinéa *(v)*, *(vi)* ou *(vii)* de l'alinéa *b)* du paragraphe (1) de l'article 5, dans le calcul de son revenu, et n'a pas réclamé de déduction pour l'année aux termes du paragraphe (5), (6) ou (7),

d) il peut être déduit, dans le calcul de son revenu provenant de sa charge ou de son emploi pour l'année, nonobstant les alinéas *a)* et *b)* du paragraphe (1) de l'article 12, les montants qu'il a dépensés pendant l'année pour fins de voyage dans le cours de son emploi.

e) (9a) Un montant dépensé à l'égard d'un repas pris par un fonctionnaire ou employé ne doit pas être inclus dans le calcul du montant d'une déduction aux termes du paragraphe (6) ou (9), à moins que le repas n'ait été pris au cours d'une période où ses fonctions l'obligeaient d'être absent, durant une période d'au moins douze heures, de la municipalité dans laquelle était situé l'établissement de l'employeur où il se présentait habituellement pour son travail, et d'être absent de la région métropolitaine, s'il en est, où cet établissement était situé.

Le paragraphe (7) est évidemment consacré aux frais engagés par les employés travaillant dans ce qu'on appelle en langage courant «compagnies de transport» telles que chemins de fer, autobus, lignes aériennes, compagnies maritimes et autres. Par ailleurs, les paragraphes (9) et (9a) sont de portée plus générale et visent à couvrir les frais de déplacement des employés qui remplissent les conditions y prévues. Le genre d'emploi dans la catégorie prévue par les paragraphes (9) et (9a) auquel je pense tout de suite serait celui de commis voyageur.

i) C'est aux termes des dispositions du paragraphe (7) de l'article 11 que la déduction réclamée par le défendeur des repas qu'il a consommés durant ses heures de travail à l'extérieur d'Assiniboia a été acceptée. Toutefois, si l'on devait déduire le montant que le demandeur réclame pour l'usage de son

to deduct as a consequence of driving his private automobile from his home in Regina to Assiniboia thirty-seven times and to Weyburn once is to be properly deductible, then the defendant must bring himself precisely within section 11(9).

In *Lumbers v. M.N.R.*¹, Thorson P. said at page 211:

... a taxpayer cannot succeed in claiming an exemption from income tax unless his claim comes clearly within the provisions of some exempting section of the Income War Tax Act: he must show that every constituent element necessary to the exemption is present in his case and that every condition required by the exempting section has been complied with.

The essence of the contention by counsel for the defendant, as I understand it, was simply that for the defendant to do his job on the occasions here in question, which was to drive a railway locomotive along railway tracks emanating from Assiniboia, and Weyburn in one instance, to other points on those tracks, the defendant must of necessity first get to Assiniboia or Weyburn from his residence in Regina. The logic of that contention is irrefutable but it is well settled law that the expenses of travelling to work cannot be deducted from the remuneration received for performing the work for the purpose of computing taxable income. The distinction is between travelling on the taxpayer's work, which, in the present instance is while the defendant is driving a locomotive along the tracks leading out of Assiniboia, and travelling to his work, which again in the present instance is when the defendant drives his private automobile from his home in Regina to Assiniboia.

It is implicit in this submission on behalf of the defendant that the starting point of the defendant's work is Regina. That the starting point of the defendant's work was Assiniboia and in one instance Weyburn rather than Regina has been decided by myself in *The Queen v. Little*². In the *Little* case, the taxpayer, also a locomotive engineer, resident in Moose Jaw, Saskatchewan, was frequently assigned to yard duty in Swift Current, Saskatchewan, where he would remain for five day shifts. Prior to and at the conclusion of his shifts he would drive by private automobile to and from his home in Moose Jaw to Swift Current. The defendant sought to deduct an amount laid out by

automobile de Regina à Assiniboia trente-sept fois et à Weyburn une seule fois, il devrait se conformer à l'article 11(9).

Dans l'affaire *Lumbers c. M.R.N.*¹, le président Thorson déclare ce qui suit à la page 211:

[TRADUCTION] ... un contribuable ne peut demander et obtenir une exemption d'impôt sur le revenu que si son cas est expressément prévu par une disposition d'exemption de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu; il doit démontrer que tous les éléments constitutifs requis pour justifier l'exemption se retrouvent en l'espèce, et que toutes les conditions exigées par l'article d'exemption sont remplies.

A mon sens, les affirmations de l'avocat du défendeur se résument à ceci: pour accomplir son travail dans les conditions indiquées plus haut, c'est-à-dire pour conduire une locomotive sur des voies ferrées partant d'Assiniboia et de Weyburn, entre autres, à d'autres points situés sur ces voies, le défendeur doit d'abord quitter son lieu de résidence à Regina pour aller à Assiniboia ou à Weyburn. La logique de ces affirmations est indéniable mais il est bien établi que les frais de déplacement pour se rendre au travail ne peuvent pas être déduits de la rémunération reçue pour l'exécution du travail aux fins du calcul du revenu imposable. Il faut distinguer entre les déplacements du contribuable dans le cours de son emploi, en l'espèce, quand le défendeur conduit une locomotive sur les voies menant en dehors d'Assiniboia, et les déplacements pour se rendre au travail, en l'espèce, quand le défendeur conduit son automobile personnelle de sa maison de Regina à Assiniboia.

Il ressort de cette prétention du défendeur que Regina constituerait le point de départ de l'emploi du défendeur. J'ai moi-même statué dans *La Reine c. Little*² que c'est Assiniboia, et à une occasion Weyburn, plutôt que Regina qui a été le point de départ du travail du défendeur. Dans l'affaire *Little*, le contribuable, mécanicien de locomotive lui aussi, résident de Moose Jaw, en Saskatchewan, était souvent affecté à des tâches de garage à Swift Current en Saskatchewan, où il restait pour des périodes de cinq jours. Pour aller et revenir de son service, il conduisait son automobile personnelle de sa maison de Moose Jaw à Swift Current. Le défendeur voulait déduire un montant qu'il

¹ [1943] Ex.C.R. 202.

² 74 DTC 6534.

¹ [1943] R.C.É. 202.

² 74 DTC 6534.

him for meals while on duty at Swift Current. The deductibility of this expense fell to be determined upon the interpretation of subsection (7) of section 11, which is quoted above. There was no question that the defendant's employer had an establishment in Moose Jaw and another in Swift Current. The question in the *Little* case was to which establishment did the taxpayer report for work. While it was true that the assignment of work was done by the locomotive foreman in Moose Jaw, nevertheless the taxpayer reported for work in Swift Current. It was in Swift Current that he received his orders as to his specific duties.

Similarly so in the present appeal. Here the scheduling of work in Assiniboia was done by the locomotive foreman in Moose Jaw. Notice of such schedule was relayed to Regina and the Regina division selected the locomotive engineer who was to be assigned to duty in Assiniboia and notified the engineer selected. In the numerous instances here in question the defendant was so selected. It is abundantly clear that the defendant reports for work at Assiniboia. Apart from advance notice as to the first schedule run, it was there that he received all subsequent orders. The assistant superintendent specifically testified that Assiniboia was to Regina as Swift Current was to Moose Jaw. Furthermore, in a schedule prepared by the defendant as part of his income tax return and entitled "Road Expenses for 1971—Meals away from Home Terminal", Assiniboia is described by him as the Home Terminal, and still later in this same schedule when the defendant was assigned from June 20 to August 28, 1971, to the spare board in Regina, which is a biddable assignment, the defendant describes Regina as his Home Terminal.

This being so, it follows that the defendant in driving by automobile to and from his home in Regina to Assiniboia was travelling to his work as contrasted with travelling on his work and accordingly the expenses of so doing do not fall within the meaning of "amounts expended by him in the year for travelling in the course of his employment" as used in section 11(9).

avait dépensé pour des repas alors qu'il était en service à Swift Current. La déductibilité de ces frais dépendait de l'interprétation du paragraphe (7) de l'article 11, cité plus haut. Il n'y avait pas de doute que l'employeur du défendeur avait un établissement à Moose Jaw et un autre à Swift Current. Il s'agissait de savoir, dans l'affaire *Little*, à quel établissement se présentait le contribuable pour son travail. Bien qu'il soit vrai que le chef d'équipe de locomotive donnait les affectations à Moose Jaw, le contribuable se présentait néanmoins au travail à Swift Current. C'était à Swift Current qu'il recevait les instructions relatives à ses attributions particulières.

La situation est la même dans le présent appel. En l'espèce, le chef d'équipe de locomotive établissait à Moose Jaw l'horaire de travail d'Assiniboia. Un avis de cet horaire était transmis à Regina et la division de Regina choisissait le mécanicien de locomotive qui devait être affecté à Assiniboia et avisait le mécanicien désigné. Le défendeur a été choisi ainsi aux nombreuses reprises dont il est question en l'espèce. Il est très manifeste que le défendeur se présentait au travail à Assiniboia. Sauf pour le préavis du premier trajet à l'horaire, c'est à cet endroit qu'il recevait toutes les instructions ultérieures. Le surintendant adjoint a témoigné expressément qu'Assiniboia était pour Regina ce qu'était Swift Current pour Moose Jaw. En outre, dans une liste préparée par le défendeur et jointe à sa déclaration d'impôt, intitulée [TRADUCTION] «Frais de déplacement pour 1971—Repas pris en dehors de la gare», il désigne Assiniboia comme sa gare et plus loin, dans cette même liste le défendeur désigne Regina comme sa gare alors qu'il était affecté au tableau de remplacement de Regina, du 20 juin au 28 août 1971, ce qui constitue une affectation pouvant faire l'objet d'une demande.

Par conséquent, il s'ensuit que lorsque le défendeur se déplaçait en automobile aller et retour de sa maison de Regina à Assiniboia, il voyageait pour se rendre à son travail et non pas au cours de son travail et, en conséquence, les frais de ces déplacements ne sont pas visés par l'expression «les montants qu'il a dépensés pendant l'année pour fins de voyage dans le cours de son emploi» utilisée dans le paragraphe (9) de l'article 11.

As I have said at the outset, the defendant in order to succeed must meet all the conditions precedent to the applicability of subsection (9). However in the view I take of the matter, it is not necessary for me to determine if the preliminary conditions outlined in paragraphs (a),(b) and (c) of subsection (9) have been met. Without so deciding I am content to assume that they have been met.

In all likelihood the defendant meets the conditions in paragraph (a) in that he was ordinarily required to carry on the duties of his employment in different places, that is to say in places where his employer has a place of business or an establishment such as Assiniboia, Weyburn, Regina and others.

It may be that the defendant under his contract of employment was required to pay the travelling expenses incurred by him "in the performance of the duties of his . . . employment" although I have distinct reservations that this is so in that the duties he performed were driving a freight train out of his employer's establishment to which he had been assigned. While so engaged, he incurred no "travelling expenses". He travelled in the locomotive he was driving. He was not reimbursed by his employer for the disbursements he made for meals and lodging but his claim of those expenses as a deduction was allowed to him as a deduction for income tax. He did not claim for meals in Assiniboia nor for lodging there which was provided by the employer. The blunt fact remains that the employer did not reimburse the defendant for the expenses incurred by him in travelling to and fro between his home in Regina and Assiniboia by automobile although it was the only practical way for the defendant to get there to begin the performance of his duties. There is specific provision in the collective agreement that the defendant was entitled to wages and travelling expenses while "dead heading" but in travelling by private automobile to Assiniboia the defendant was not dead heading. The only occasion on which his travelling expenses were paid was when he was assigned to Assiniboia from the Regina spare board. Under the collective agreement the employer was not required to pay these expenses incurred by the defendant. The question was raised that because the employer was not so obliged whether

Comme je l'ai dit au début, pour réussir, le défendeur doit remplir toutes les conditions préalables à l'applicabilité du paragraphe (9). Toutefois, étant donné mon opinion sur la question, il n'est pas nécessaire que je statue si les conditions préliminaires énoncées aux alinéas a), b) et c) du paragraphe (9) ont été remplies. Sans statuer là-dessus, je me borne à présumer qu'elles l'ont été.

Selon toute vraisemblance, le défendeur satisfait aux conditions de l'alinéa a), puisqu'il était ordinairement tenu d'exercer ses fonctions à différents endroits, c'est-à-dire à des endroits où son employeur a un lieu d'affaires ou un établissement comme Assiniboia, Weyburn, Regina et d'autres lieux.

Il se peut que le défendeur ait été tenu, aux termes de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement que lui occasionnait «l'accomplissement des fonctions de . . . son emploi», bien que j'en doute fortement, puisque ses fonctions consistaient à conduire un train de marchandises à partir de l'établissement de son employeur auquel il avait été affecté. Ce faisant, il n'engageait pas de «frais de voyage». Il voyageait dans la locomotive qu'il conduisait. Son employeur ne lui remboursait pas ses frais de repas et de logement, mais il a été autorisé à déduire ces débours aux fins de l'impôt sur le revenu. Il n'a pas fait de déduction pour les repas et le logement à Assiniboia, qui était fourni par l'employeur. Un fait brutal demeure: l'employeur n'a pas remboursé au défendeur ses frais de déplacement en automobile aller et retour de sa maison de Regina à Assiniboia, bien qu'il s'agit du seul moyen pratique offert au défendeur pour aller prendre son service. En vertu d'une clause expresse de la convention collective, le défendeur avait droit à son salaire et à des frais de déplacement engagés en voyageant «haut le pied», mais en se déplaçant dans son automobile personnelle vers Assiniboia, le défendeur ne voyageait pas haut le pied. La seule fois où ses frais de déplacement ont été payés, c'est quand se trouvant au tableau de remplacement de Regina, il a été envoyé à Assiniboia. En vertu de la convention collective, l'employeur n'était pas tenu d'acquitter ces frais engagés par le défendeur. On a soulevé la question de savoir si, parce que l'employeur n'était pas tenu, l'on pouvait considérer le défendeur comme étant «tenu» d'acquitter ces frais

the defendant could be considered to be "required" to pay these expenses "under the contract of employment" in the absence of a positive provision requiring him to do so. I do not decide this matter and leave the matter entirely open to be decided when it may become material and essential to do so.

Under paragraph (c) the defendant was not in receipt of a "travelling allowance" but I am doubtful if the condition of paragraph (c) has been met in that the defendant did claim a deduction for meals which was allowed as such by virtue of subsection (7) of section 11, of which specific mention is made in paragraph (c) of subsection (9) of section 11. Again, because of the view I have taken of the matter, it is not necessary for me to decide this question and I do not do so leaving the question open for decision when it becomes material untrammelled by any remarks I may have made incidentally.

Assuming as I have that all preliminary conditions have been met, then by subsection (9) what may be deducted is "amounts expended by [the taxpayer] in the year for travelling in the course of his employment" and this raises the question whether the expense of travelling from Regina to Assiniboia claimed by the defendant is "for travelling in the course of his employment". I have expressed the opinion that they are not and I base that conclusion on *Ricketts v. Colquhoun*³, *Mahaffy v. M.N.R.*⁴ and *Luks v. M.N.R.*⁵

Ricketts v. Colquhoun is the leading case and lays down the general rule that the expense incurred by an employee in travelling to and from his place of work is not deductible. In this case the taxpayer was a barrister practising in London who also held an appointment of Recorder of Portsmouth. He claimed as a deduction his travelling expenses from London to Portsmouth on the occasions when he sat as Recorder. The House of Lords rejected this claim because the expenses were not incurred "in the course of" the taxpayer's duties. Viscount Cave L.C. said at page 4:

«aux termes du contrat d'emploi» à défaut de stipulation explicite l'y obligeant. Je ne tranche pas cette question et je la laisse non résolue pour qu'elle soit tranchée lorsque ce sera essentiel de le faire.

En vertu de l'alinéa c), le défendeur ne touchait pas d'«allocation pour frais de voyage», mais je doute que la condition de l'alinéa c) ait été remplie, car le défendeur a réclamé une déduction pour les repas qui a été admise à ce titre en vertu du paragraphe (7) de l'article 11, elle est expressément mentionnée à l'alinéa c) du paragraphe (9) de l'article 11. Vu mon opinion sur ce sujet, encore une fois, je n'ai pas à statuer sur cette question et je la laisse en suspens pour qu'elle soit tranchée quand ce sera essentiel, sans égard aux remarques que j'ai pu faire en passant.

Si l'on présume, comme je l'ai fait, que toutes les conditions préalables ont été remplies, on peut déduire en vertu du paragraphe (9) «les montants que [le contribuable] a dépensés pendant l'année pour fins de voyage dans le cours de son emploi» et ceci soulève la question de savoir si les frais de déplacement de Regina à Assiniboia réclamés par le défendeur sont «pour fins de voyage dans le cours de son emploi». J'ai dit qu'à mon avis ils ne le sont pas et je fonde cette conclusion sur *Ricketts c. Colquhoun*³, *Mahaffy c. M.R.N.*⁴ et *Luks c. M.R.N.*⁵

L'affaire *Ricketts c. Colquhoun* fait jurisprudence et elle pose la règle générale selon laquelle un employé ne peut pas déduire les frais engagés en voyageant aller et retour à son lieu de travail. Dans cette affaire, le contribuable était un avocat pratiquant à Londres qui occupait aussi un poste de juge municipal à Portsmouth. Il a réclamé la déduction de ses frais de déplacement de Londres à Portsmouth pour les fois où il siégeait comme juge municipal. La Chambre des lords a rejeté cette réclamation parce que les frais n'avaient pas été subis «dans l'exercice des» fonctions du contribuable. Le lord chancelier, le vicomte Cave, a dit à la page 4:

³ [1926] A.C. 1.

⁴ [1946] S.C.R. 450.

⁵ [1959] Ex.C.R. 45.

³ [1926] A.C. 1.

⁴ [1946] R.C.S. 450.

⁵ [1959] R.C.É. 45.

They [the expenses] are incurred not because the appellant holds the office of Recorder of Portsmouth, but because, living and practising away from Portsmouth, he must travel to that place before he can begin to perform his duties as Recorder and, having concluded those duties, desires to return home. They are incurred, not in the course of performing his duties, but partly before he enters upon them, and partly after he has fulfilled them.

In *Mahaffy v. M.N.R.*, the Supreme Court of Canada dealt with a claim for travelling expenses incurred by a member of a legislative assembly in travelling from his home to the provincial capital and back on weekends during the legislative session. Rand J. said at pages 455-456:

The question is whether the items deducted are travelling expenses "in the pursuit of a trade or business" or

disbursements or expenses wholly, exclusively and necessarily laid out or expended for the purpose of earning the income

and in my opinion they are neither. Whether or not attending a session of a Legislative Assembly can be deemed "business" which I think extremely doubtful, certainly making the extra trips and lodging in a hotel in Edmonton cannot be looked upon as "in the pursuit" of it. That expression had been judicially interpreted to mean "in the process of earning" the income: *Minister of National Revenue v. Dominion Natural Gas Co.* ([1941] S.C.R. 19). The sessional allowance is specifically for attendance by members at the legislative proceedings: it has no relation to any time or place or activity outside of that. The "pursuit" of a business contemplates only the time and place which embrace the range of those activities for which the allowance is made: the "process of earning" consists of engaging in those activities. To treat the travelling expenses here as within that range would enable employees generally who must, in a practical sense, take a street car or bus or train to reach their work to claim these daily expenses as deductions. Employees are paid for what they do while "at work"; and the legislators receive the allowance for their participation in the sessional deliberations: up to those boundaries, each class is on its own. For the same reason it cannot seriously be urged that the expenses are "wholly, exclusively and necessarily" laid out for the purpose of earning the allowance: they are for acts or requirements of the member as an individual and not as a participant in the remunerated field.

In *Luks v. M.N.R.* (*supra*), my brother Thurlow had under consideration the case of an electrician who found it necessary to drive his automobile to and from job sites on which he was engaged at different times in order to transport his tools. He sought to deduct from his income the expenses incurred in driving to and from his place of employment and a capital cost allowance for his automobile as well. Thurlow J., after quoting the passages from *Ricketts v. Colquhoun* (*supra*) and

[TRADUCTION] Ils [les frais] sont engagés non pas parce que l'appelant occupe le poste de juge municipal de Portsmouth, mais parce que, vivant et pratiquant en dehors de Portsmouth, il doit voyager à cet endroit afin de pouvoir exercer ses fonctions de juge municipal et, son travail terminé, de retourner chez lui. Ils sont engagés, non pas dans l'exercice de ses fonctions, mais en partie avant de les commencer et en partie après les avoir remplies.

Dans *Mahaffy c. M.R.N.*, la Cour suprême du Canada examinait une réclamation pour frais de déplacement engagés par un député provincial en se rendant de sa maison à la capitale provinciale et pour en revenir les fins de semaine pendant la session législative. Le juge Rand a dit aux pages 455-456:

[TRADUCTION] Il s'agit de décider si les postes déduits constituent des frais de déplacement «dans l'exercice d'un métier ou d'un commerce» ou

des débours ou dépenses qui sont totalement, exclusivement et nécessairement faites en vue de la production du revenu

et, à mon avis, ils ne constituent ni les uns ni les autres. Que la présence à une session d'une assemblée législative puisse ou non être qualifiée de «commerce», ce dont je doute fort, on ne peut certainement pas considérer les déplacements supplémentaires et le logement dans un hôtel d'Edmonton comme étant «dans l'exercice» de celui-ci. Les tribunaux ont donné à cette expression le sens de «pour gagner» le revenu: *Ministre du Revenu national c. Dominion Natural Gas Co.* ([1941] R.C.S. 19). L'indemnité de session est prévue expressément pour la présence des députés aux travaux de l'assemblée législative: elle ne vise aucun moment, lieu ou activité en dehors de cela. «L'exercice» d'une entreprise vise seulement le moment et le lieu qui comprennent la catégorie d'activités pour lesquelles l'allocation est versée: «pour gagner» consiste à se livrer à ces activités. Si les frais de déplacement, en l'espèce, étaient placés dans cette catégorie, tous les employés qui doivent en pratique, prendre un tramway, un autobus ou un train pour aller au travail pourraient réclamer la déduction de ces frais quotidiens. Les employés sont payés pour ce qu'ils font «au travail»; les députés reçoivent leur allocation pour leur participation aux débats parlementaires: jusqu'à ces limites, chaque catégorie est différente. Pour le même motif, on ne peut pas prétendre sérieusement que les frais sont «totalement, exclusivement et nécessairement» déboursés dans le but de gagner l'allocation: ils le sont pour des actes ou des exigences du député en tant qu'individu et non en tant que professionnel rémunéré.

Dans *Luks c. M.R.N.* (*supra*), mon collègue le juge Thurlow examinait le cas d'un électricien qui estimait nécessaire de conduire son automobile aller et retour des chantiers où il travaillait à différents moments afin de transporter ses outils. Il demandait la déduction de son revenu des frais engagés pour se rendre en automobile aller et retour à son lieu de travail et une déduction pour amortissement de son automobile. Le juge Thurlow, après avoir cité les passages de *Ricketts c.*

Mahaffy v. M.N.R. (supra), substantially as I have quoted them above, said at page 50:

In the present case, travelling between the appellant's home and the several places where he was employed was not part of the duties of his employment, nor was it any part of the duties of his employment to take his tools from the place of employment to his home each day, nor to carry them each day from his home to the place of employment. This may well have been the practical thing for him to do in the circumstances, but the fact that it was a practical thing to do does not make it part of the duties of his employment. Both travelling from his home to the place of employment and carrying his tools from his home to the place of employment were things done before entering upon such duties, and both travelling home and carrying his tools home at the close of the day were things done after the duties of the employment for the day had been performed. The journeys were not made for the employer's benefit, nor were they made on the employer's behalf or at his direction, nor had the employer any control over the appellant when he was making them. The utmost that can be said of them is that they were made in consequence of the appellant's employment. That is not sufficient for the present purpose. In my opinion, neither the appellant's travelling nor the carrying of his tools were "travelling in the course of his employment" within the meaning of s. 11(9).

I acknowledge the severity of the rule as laid down in *Ricketts v. Colquhoun (supra)*.

It is a variant on the category of itinerant jobs that the concept of two places of work has been introduced particularly in *Owen v. Pook*⁶ and *Taylor v. Provan*⁷, both decided by the House of Lords. Basically, that variant is that if a man has to travel from one place of work to another place of work he may deduct the expense of this travel because he is travelling on his work, but not those of travelling from either place of work to his home or vice versa unless his home happens to be a place of work. For this concept to apply, the facts must be that the work or the job must be done in two places. It is not enough that the man might choose to do part of the work in a place separate from where the job is objectively located.

But neither of the decisions in *Owen v. Pook*ⁱ (*supra*) or *Taylor v. Provan (supra)* detract from the authority of *Ricketts v. Colquhoun (supra)*. In *Owen v. Pook* their Lordships did not say that *Ricketts v. Colquhoun* was wrongly decided, but

Colquhoun (supra) et de *Mahaffy c. M.R.N. (supra)*, en grande partie comme je les ai cités ci-dessus, a dit à la page 50:

[TRADUCTION] En l'espèce, il n'entraînait pas dans les fonctions de l'appelant de se déplacer entre sa maison et les différents lieux où il était employé, et il n'entraînait pas non plus dans les fonctions de son emploi de transporter tous les jours ses outils du lieu de son emploi à sa maison, ni de les transporter tous les jours de chez lui du lieu de son travail. C'était peut-être de faire ainsi dans les circonstances, mais le fait que c'était pratique ne fait pas ses déplacements dans ses fonctions. Les déplacements de chez lui au lieu de son emploi intervenaient avant le commencement des fonctions; le retour et le transport de ses outils à la maison à la fin de la journée avaient lieu après avoir effectué le travail quotidien. Les voyages n'étaient pas faits au profit de l'employeur, ni au nom de l'employeur ni sur ses instructions, et l'employeur ne surveillait pas l'appelant pendant qu'il les faisait. Au plus on peut dire que ces déplacements étaient des conséquences de l'emploi de l'appelant. Cela ne suffit pas en l'espèce. A mon avis, ni les déplacements de l'appelant ni le transport de ses outils ne constituaient de «voyage dans le cours de son emploi» au sens du paragraphe (9) de l'art. 11.

Je reconnais la sévérité de la règle exposée dans *Ricketts c. Colquhoun (supra)*.

C'est une variante sur la catégorie des emplois itinérants pour lesquels le concept des deux lieux d'emploi a été introduit, particulièrement dans *Owen c. Pook*⁶ et dans *Taylor c. Provan*⁷, toutes les deux tranchées par la Chambre des lords. Fondamentalement, cette variante énonce que si un homme doit se déplacer d'un lieu de travail à un autre lieu de travail, il peut déduire les frais de ce déplacement, parce qu'il voyage au cours de son emploi, mais non ceux de son déplacement de l'un ou l'autre lieu de travail à sa maison ou vice versa, à moins que sa maison ne soit un lieu de travail. Pour que ce concept s'applique, il faut que dans les faits le travail ou l'emploi doive être exécuté à deux endroits. Il ne suffit pas que l'individu ait le choix de faire une partie du travail ailleurs que là où, objectivement, il exerce ses fonctions.

Cependant, aucune des décisions dans *Owen c. Pook (supra)* ou dans *Taylor c. Provan (supra)* ne déroge à la règle de *Ricketts c. Colquhoun (supra)*. Dans *Owen c. Pook*, leurs Seigneuries n'ont pas dit que *Ricketts c. Colquhoun* a été mal

⁶ [1969] 2 All E.R. 1.

⁷ [1974] 1 All E.R. 1201.

⁶ [1969] 2 All E.R. 1.

⁷ [1974] 1 All E.R. 1201.

on the contrary it was distinguished on its facts. In the *Ricketts* case there was only one place of employment, Portsmouth. No duties were performed in London. In *Owen v. Pook* there was a finding of fact that the work was done in two places, first when the doctor was contacted by the hospital authorities and secondly at the hospital. Similarly in *Taylor v. Provan*, *Owen v. Pook* was applied and *Ricketts v. Colquhoun* was distinguished on the facts.

Mr. Justice Thurlow anticipated the decisions of the House of Lords in *Owen v. Pook* and *Taylor v. Provan* by some two years in *Cumming v. M.N.R.*⁸ In the *Cumming* case, an anaesthetist held an appointment at a hospital where he rendered all his services to his patients. All of the administrative work in connection with his practice was carried on at his home. No facilities were available to him at the hospital for this purpose. The appellant's expenses in travelling to the hospital where he treated his patients from his home base where he performed all administrative work and returning to his home were allowed as a deduction. Because the doctor was engaged in a business, Thurlow J. pointed out that in the *Luks (supra)* case the taxpayer was an employee and so the *Luks* case had no application to the *Cumming* case.

In the present appeal it was common ground that the defendant was an employee and accordingly the *Luks* case is applicable to the present appeal and the *Cumming* case is not. I have found as a fact, predicated on the *Little* case (*supra*), that the defendant while assigned to Assiniboia had but one place of employment and that place was Assiniboia, and in another instance, Weyburn.

Here the defendant's journeys in his private automobile were not made for the employer's benefit, on its behalf, at its direction nor did the employer have any control over the defendant when he was making these journeys. The only interest that the employer had in the matter was that the defendant should be present at the appropriate time and place to begin the performance of his duties.

⁸ [1968] 1 Ex.C.R. 425.

tranchée, au contraire elles ont fait une distinction de faits. Dans l'affaire *Ricketts*, il n'y avait qu'un seul lieu de travail, Portsmouth. Aucune fonction n'était exécutée à Londres. Dans *Owen c. Pook*, on a constaté le fait que le travail était fait en deux lieux, d'abord quand le médecin était en contact avec l'administration de l'hôpital et ensuite quand il était à l'hôpital. De la même manière, dans *Taylor c. Provan*, *Owen c. Pook* a été suivi et *Ricketts c. Colquhoun* a fait l'objet d'une distinction de faits.

Le juge Thurlow a devancé les décisions de la Chambre des lords dans *Owen c. Pook* et *Taylor c. Provan* de deux ans à peu près dans *Cumming c. M.R.N.*⁸ Dans l'affaire *Cumming*, un anesthésiste détenait un poste dans un hôpital où il soignait tous ses patients. Il faisait chez lui tout le travail administratif relié à sa pratique. Il ne disposait d'aucune installation pour cet usage à l'hôpital. On a permis à l'appelant de déduire les frais de déplacement de chez lui où il faisait tout le travail administratif à l'hôpital où il soignait ses patients et pour revenir chez lui. Parce que le médecin exploitait une entreprise, le juge Thurlow a souligné que dans l'affaire *Luks (supra)*, le contribuable était un employé et qu'en conséquence, l'affaire *Luks* ne s'appliquait pas à l'affaire *Cumming*.

Dans le présent appel, il était entendu que le défendeur était un employé et, par conséquent, l'affaire *Luks* s'applique au présent appel et l'affaire *Cumming* ne s'y applique pas. J'ai constaté le fait, fondé sur l'affaire *Little (supra)*, que le défendeur, pendant qu'il était affecté à Assiniboia, n'avait qu'un seul lieu de travail et c'était Assiniboia, et à une autre occasion, Weyburn.

En l'espèce, les déplacements du défendeur dans son automobile personnelle n'étaient pas faits au profit de l'employeur, ni pour son compte, ni selon ses instructions et l'employeur ne surveillait aucunement le défendeur pendant qu'il faisait ses déplacements. Ces déplacements n'intéressaient l'employeur que dans la mesure où le défendeur était présent en temps et lieu à son travail.

⁸ [1968] 1 R.C.É. 425.

As Mr. Justice Thurlow said in *Luks v. M.N.R.*, the utmost that can be said of the thirty-seven journeys made by the defendant to Assiniboia and the one journey to Weyburn is that they were made in consequence of the defendant's employment which is a far different thing than travelling in the course of his employment.

Incidentally, while the defendant was on the spare board in Regina, he was assigned to Assiniboia and elsewhere from the spare board between June 20 to August 28, 1971. Being so assigned from the spare board, his travelling expenses to those points were paid by the Canadian Pacific Railway and the defendant quite properly refrained from claiming these expenses as a deduction.

For the reasons I have expressed, it follows that the claim of \$829 for travelling expenses were properly disallowed by the Minister and the appeal by Her Majesty is allowed. As I pointed out at the outset, the defendant is entitled to his taxable costs in accordance with section 178(2) of the *Income Tax Act*.

Comme l'a dit le juge Thurlow dans *Luks c. M.R.N.*, les trente-sept voyages qu'a faits le défendeur à Assiniboia et du voyage à Weyburn, étaient tout au plus, la conséquence de l'emploi du défendeur, ce qui est bien différent des déplacements dans le cadre de son emploi.

En outre, alors que le défendeur était inscrit au tableau de remplacement de Regina, il fut envoyé à Assiniboia et ailleurs d'après le tableau de remplacement du 20 juin au 28 août 1971. Étant ainsi désigné à partir du tableau de remplacement, ses frais de déplacement vers ces destinations ont été payés par le CP Rail et le défendeur s'est abstenu avec raison de réclamer la déduction de ces frais.

Pour les motifs que j'ai donnés, il s'ensuit que le Ministre était justifié de refuser la déduction des \$829 de frais de déplacement et que l'appel de Sa Majesté est accueilli. Comme j'ai souligné au début, le défendeur a droit à ses frais taxables conformément au paragraphe (2) de l'article 178 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.