

T-2139-76

T-2139-76

The Queen (Plaintiff)

v.

Thomas Healy (Defendant)

Trial Division, Thurlow A.C.J.—Toronto, March 21; Ottawa, April 10, 1978.

Income tax — Income calculation — Deductions — Cost of employee's meals held to be not excluded from s. 8(1)(h) travelling expenses deduction by restriction in s. 8(4) — Employee regularly reporting to work at three of employer's establishments — One establishment located in a different municipality — Whether or not employee entitled to deduct cost of meals claimed as part of expenses for travelling in course of employment — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 8(1)(h),(4) — Interpretation Act, R.S.C. 1970, c. I-23, ss. 3(1), 26(7).

Defendant, who was employed by a Toronto-based organization with several places of business, regularly reported for work at either the Greenwood or Woodbine racetracks in Toronto, or at one located in Fort Erie. Defendant's deductions for travelling to Fort Erie were deductible pursuant to section 8(1)(h); the Tax Review Board held that the cost of meals were not subject to the restrictions imposed by section 8(4) and were to be included as part of the deductible travelling expenses. The issue is whether the defendant is entitled to deduct the cost of meals claimed as part of his expenses for travelling in the course of his employment.

Held, the appeal is allowed. To give the word "ordinary" as found in section 8(4) its meaning, it is necessary to identify the employer's establishment to which the employee "as a matter of regular occurrence", "usually" or "normally" reported for work. It is also necessary to ascertain the municipality in which the establishment is located. This employee normally and as a matter of regular occurrence reported for work at three of the employer's establishments. There is no valid reason for distinguishing any one of the three from the others, and it is impossible to conclude that any one alone was or any two together were the establishment to which the defendant ordinarily reported for work. Since words in the singular include a plural meaning in the absence of contrary intention, the words "municipality" and "establishment" include the plural. All the establishments therefore fall within the meaning of "establishment to which he ordinarily reported for work" in section 8(4). The municipality in which the Fort Erie track is located and that or those in which the Woodbine and Greenwood tracks are located fall, as well, within the meaning of "municipality" in the subsection. Section 8(4) accordingly bars the defendant's right to the deduction in question.

INCOME tax appeal.

La Reine (Demanderesse)

c.

Thomas Healy (Défendeur)

Division de première instance, le juge en chef adjoint Thurlow—Toronto, le 21 mars; Ottawa, le 10 avril 1978.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — La restriction de l'art. 8(4) n'empêche pas l'employé de déduire le prix de repas des frais de voyage prévus à l'art. 8(1)(h) — Présence habituelle de l'employé à son lieu de travail, à savoir aux trois établissements de son employeur — Un de ces établissements était situé dans une autre municipalité — L'employé a-t-il droit de déduire le prix de repas dont il réclame la déduction comme faisant partie des frais de voyage? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 8(1)(h),(4) — Loi d'interprétation, S.R.C. 1970, c. I-23, art. 3(1), 26(7).

Le défendeur, qui était au service d'une société dont le siège social était à Toronto et qui exploitait plusieurs entreprises, se présentait habituellement pour son travail aux pistes de course de Greenwood ou de Woodbine à Toronto ou à celle de Fort-Érié. Les frais de voyage du défendeur pour se rendre à ce dernier endroit étaient déductibles conformément à l'article 8(1)(h); la Commission de révision de l'impôt a décidé que le prix de repas n'était pas assujéti aux restrictions de l'article 8(4) et devait être inclus dans la déduction des frais de voyage. Le point en litige est celui de savoir si le défendeur est en droit de déduire le prix de repas dont il réclame la déduction comme faisant partie de ses frais de voyage.

Arrêt: l'appel est accueilli. Pour donner son sens au mot «habituellement» selon le contexte de l'article 8(4), il est nécessaire d'identifier l'établissement de l'employeur où l'employé, «de façon régulière», «usuellement» ou «normalement» se présentait pour son travail. Il importe également de préciser la municipalité où l'établissement se trouve. Cet employé, normalement et de façon régulière, se rendait pour son travail aux trois établissements de l'employeur. Il n'existe aucun motif valable pour établir une distinction entre l'un de ces établissements, et je ne puis conclure qu'un seul ou que deux d'entre eux étaient l'établissement où le défendeur se présentait habituellement pour son travail. Étant donné que les mots écrits au singulier comprennent le pluriel, à moins qu'une intention contraire n'apparaisse, les mots «municipalité» et «établissement» comprennent le pluriel. Tous les trois par conséquent étaient visés par l'expression «établissement... où il se présentait habituellement pour son travail» figurant à l'article 8(4). La municipalité où est située la piste de Fort-Érié et celle, ou celles, où sont situées les pistes Woodbine et Greenwood sont également visées par le mot «municipalité» figurant audit paragraphe. L'article 8(4) en conséquence retire au défendeur le droit à la déduction en question.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

W. Lefebvre for plaintiff.
J. L. McDougall for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Fraser & Beatty, Toronto, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

THURLOW A.C.J.: This is an appeal from a decision of the Tax Review Board which allowed the defendant's appeal from an assessment of income tax for the year 1973. The issue is whether the defendant is entitled, in computing his income, to deduct an amount of \$504 for the cost of meals claimed as part of his expenses for travelling in the course of his employment.

Under paragraph 8(1)(h) of the *Income Tax Act*¹

8. (1) ...

(h) where the taxpayer, in the year,

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

he may, subject to the other limitations of the paragraph, deduct

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

It is under this paragraph that the defendant claims the deduction.

But under subsection 8(4)

8. ...

(4) 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 paragraph (1)(f) or (h) 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.

The defendant resides in Toronto. For some 25 years, including 1973, he was employed by the Ontario Jockey Club which has its head office in

AVOCATS:

W. Lefebvre pour la demanderesse.
J. L. McDougall pour le défendeur.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Fraser & Beatty, Toronto, pour le défendeur.

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

LE JUGE EN CHEF ADJOINT THURLOW: Il s'agit ici d'un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt qui avait accueilli l'appel interjeté par le défendeur contre une cotisation d'impôt sur le revenu établie à l'égard de l'année 1973. Le point en litige est celui de savoir si le défendeur est en droit, en calculant son revenu, de déduire une somme de \$504, prix de repas dont il réclame la déduction comme faisant partie de frais de voyage.

En vertu de l'alinéa 8(1)h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹

8. (1) ...

h) lorsque le contribuable, dans l'année,

(i) a été, d'une manière habituelle, tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur ou à différents endroits,

il peut, sous réserve des autres limitations prévues par ledit alinéa, déduire

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

Le défendeur invoque cet alinéa à l'appui de sa demande de déduction.

Mais, en vertu du paragraphe 8(4),

8. ...

(4) Une somme dépensée par un cadre ou un employé pour son repas ne doit pas être incluse dans le calcul du montant d'une déduction en vertu de l'alinéa (1)f) ou h), à moins que le repas n'ait été pris au cours d'une période où les fonctions de ce cadre ou de cet employé l'obligeaient à 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 à être absent, le cas échéant, de la région métropolitaine où cet établissement était situé.

Le défendeur habite Toronto. Pendant environ 25 ans, dont 1973, il était employé de l'Ontario Jockey Club qui a son siège social à Toronto et

¹ S.C. 1970-71-72, c. 63.

¹ S.C. 1970-71-72, c. 63.

Toronto and operates six racetracks including the Greenwood and Woodbine tracks in Toronto and a racetrack at Fort Erie about 100 miles from Toronto. In 1973 the defendant was employed during the thoroughbred racing season from March 21 to December 1 as a money room division head and at times as a money room captain, all in connection with the *pari mutuel* operations of the Club. He was assigned to work at differing times during the year at the Greenwood, Woodbine and Fort Erie racetracks. He worked at Fort Erie at two race meetings during the year, the first from April 15 to May 13 and the second from July 18 to September 1. While at Fort Erie he lived at a motel. He received no allowance or reimbursement from his employer in respect of his transportation expenses to or from Fort Erie or for his expenses while there. His claim for a deduction under paragraph 8(1)(h) in respect of his transportation and motel expenses was not challenged but the amount claimed for expenses for meals totalling \$504 was disallowed under subsection 8(4). That his expenses for meals amounted to \$504 is not in dispute.

The defendant was a member of a union of employees of the Club. At the beginning of the thoroughbred racing season he would find out where he was to work first from an assignment list which would be posted at the union office. Assignment lists for the subsequent race meetings would be posted at the racetrack where a race meeting was in progress. At the beginning of a season, the defendant would not necessarily expect to be working outside Toronto during the year but it was a definite possibility that he would be assigned to go to Fort Erie. On one occasion prior to 1973, he had volunteered to go there when the Club was short-handed and he was sent there each year afterwards except one year when his father was ill and he did not wish to go. In 1973 his first assignment was at the Greenwood track and most of his employment during the racing season was at the Greenwood and Woodbine tracks.

The defendant's position was that, as he was ordinarily required to carry on the duties of his employment in different places, the amount here in question was deductible as part of his travelling expenses under paragraph 8(1)(h) and the deduc-

exploite six pistes de course au nombre desquelles les pistes Greenwood et Woodbine à Toronto et une autre à Fort-Érié à environ 100 milles de Toronto. En 1973, le défendeur occupait pendant la saison hippique, du 21 mars au 1^{er} décembre, le poste de chef de division de la salle de trésorerie et parfois celui de chef de la salle de trésorerie, en rapport avec les opérations de pari mutuel du Club. Durant cette année-là, il a séjourné à diverses reprises pour son travail aux pistes de course Greenwood, Woodbine et de Fort-Érié. Il a travaillé deux fois dans l'année à Fort-Érié lors de deux courses, la première fois du 15 avril au 13 mai et la seconde du 18 juillet au 1^{er} septembre. Pendant son séjour dans cette ville il vivait dans un motel. Il n'a reçu de son employeur aucune allocation ni aucun remboursement pour ses frais de transport aller et retour, pas plus que pour ses frais de subsistance. La déduction de ses frais de transport et de motel, qu'il réclame en vertu de l'alinéa 8(1)(h), n'a pas été contestée, mais celle du montant des frais de repas, soit \$504, a été refusée en vertu du paragraphe 8(4). Le montant lui-même de \$504 pour ces frais de repas n'est pas contesté.

Le défendeur appartenait au syndicat des employés du Club. Au début de la saison hippique, il était informé de l'endroit où il devait se présenter au travail en premier lieu par une liste d'affectation affichée au bureau du syndicat. Les listes des courses ultérieures étaient affichées près des pistes pendant l'épreuve en cours. Au début d'une saison, le défendeur ne s'attendait pas nécessairement à travailler hors de Toronto pendant l'année, mais il était fort probable qu'il devrait aller travailler à Fort-Érié. Une fois, antérieurement à l'année 1973, il s'était porté volontaire pour s'y rendre, le Club manquant alors de main-d'œuvre, et par la suite on l'y avait envoyé chaque année, sauf une année où il était désireux d'éviter ce déplacement en raison d'une maladie de son père. En 1973, le défendeur a été envoyé en premier lieu à la piste Greenwood et il a travaillé là et à la piste Woodbine pendant la plus grande partie de la saison hippique.

Il a fait valoir qu'étant, d'une manière habituelle, tenu d'exercer les fonctions de son emploi à différents endroits, la somme en litige était déductible comme faisant partie des sommes dépensées par lui aux fins de déplacements, aux termes de

tion was not prohibited by subsection 8(4) as the racetrack at Fort Erie was not the establishment of his employer "to which he ordinarily reported for work" within the meaning of the subsection.

The meanings given in *The Shorter Oxford English Dictionary* for the word "ordinarily" are:

1. In conformity with rule; as a matter of regular occurrence . . . 2. In most cases; usually, commonly . . . 3. To the usual extent . . . 4. As is normal or usual . . .

In the French language version of the Act, the corresponding expression used in paragraph 8(1)(h) is "*d'une manière habituelle*" and in subsection 8(4) the word is "*habituellement*". The meanings of "*habituellement*" as given in *dictionnaire Quillet de la langue française* are: "*D'habitude, par habitude; d'ordinaire*". The contrary is given as: "*Rarement, exceptionnellement*". The meaning given for "*habituel, elle*" is: "*Passé à l'état d'habitude; coutumier*". It is contrasted with: "*Rare, exceptionnel, inaccoutumé, désuet*". "*NORMAL*" is suggested as a synonym.

In paragraph 8(1)(h) the word "ordinarily" modifies "required to carry on the duties of his employment [etc.]", and it appears to me to be equivalent to "normally" as opposed to "rarely" or "exceptionally". The meaning "in most cases" does not fit. That of "as a matter of regular occurrence" does.

In the view I have of the facts, it was a matter of regular occurrence, normal and not exceptional for the defendant to carry out his duties during the racing season as required by his employer at at least two, if not three, different places, that is to say, at Toronto and at Fort Erie or at the Greenwood, Woodbine and Fort Erie racetracks. I conclude, therefore, that the defendant's situation fell within the meaning of paragraph 8(1)(h) and that he was entitled to a deduction in respect of his expenses of travelling in the course of his employment. Moreover such expenses would, I think, ordinarily include, but for the effect of subsection 8(4), the cost of his meals while at Fort Erie in the course of his duties.

In subsection 8(4), the word "ordinarily" is part of the phrase "where the employer's establishment

l'alinéa 8(1)h), et que la déduction n'en était pas interdite par le paragraphe 8(4) puisque la piste de course de Fort-Érié n'était pas l'établissement de l'employeur «où il se présentait habituellement a pour son travail», au sens dudit paragraphe.

The Shorter Oxford English Dictionary définit ainsi le mot «*ordinarily*» (habituellement):

[TRADUCTION] 1. En conformité avec la règle; se produisant de façon régulière . . . 2. Dans la plupart des cas; usuellement, communément . . . 3. Dans sa portée habituelle . . . 4. Comme il est normal ou usuel . . .

Dans la version française de la Loi, l'expression correspondante utilisée à l'alinéa 8(1)h) est «d'une manière habituelle», et au paragraphe 8(4) l'équivalent donné est «habituellement». Le *dictionnaire Quillet de la langue française* définit ainsi le mot «habituellement»: «D'habitude, par habitude; d'ordinaire». Le contraire donné est: «Rarement, d exceptionnellement». Le sens prêté à «habituel, elle» est: «Passé à l'état d'habitude; coutumier». On fait l'opposition avec «Rare, exceptionnel, inaccoutumé, désuet». On propose comme synonyme «NORMAL».

À l'alinéa 8(1)h) l'expression «d'une manière habituelle» modifie le membre de phrase «tenu d'exercer les fonctions de son emploi . . . [etc.]», et, me semble-t-il, elle équivaut à «normalement», par opposition à «rarement» ou «occasionnellement». Le sens «dans la plupart des cas» ne convient pas, tandis que le sens «se produisant de façon régulière», lui, convient.

Selon moi, c'est en fait de façon régulière, normale et non pas exceptionnelle que le défendeur exerçait les fonctions de son emploi pendant la saison hippique, à la demande de son employeur, à au moins deux, sinon trois endroits différents, soit à Toronto et à Fort-Érié, ou aux pistes de course Greenwood, Woodbine et de Fort-Érié. Je conclus en conséquence que la situation du défendeur relevait de l'alinéa 8(1)h) et qu'il avait droit à la déduction des sommes dépensées aux fins de déplacements pour exercer les fonctions de son emploi. Qui plus est, ces dépenses devraient, je crois, inclure, mais en vertu du paragraphe 8(4), le coût de ses repas quand il se trouvait à Fort-Érié pour son travail.

Dans ce dernier paragraphe, le mot «habituellement» figure dans le membre de phrase «dans

to which he ordinarily reported for work was located". In this context it modifies the expression "reported for work" and has the effect of narrowing what the phrase would include if the word were not there. The expression "reported for work" itself refers, I think, to the daily attendance by an employee for work. To give the word "ordinarily" its meaning, it appears to me to be necessary to conceive of and identify the establishment of the employer to which the employee "as a matter of regular occurrence", "usually" or "normally" reported for work.

When this has been done, the wording of the subsection makes it necessary to go a step further and ascertain the municipality in which that establishment is located.

In the present case there were, in my view, not one but three establishments of the Jockey Club to which the defendant in the course of the racing season usually, normally and as a matter of regular occurrence reported for work, that is to say, the Woodbine, Greenwood and Fort Erie racetracks, depending, in each case, on the race meetings being held and the track to which the defendant was assigned. On the facts I am unable to see any valid basis for distinguishing, for present purposes, any one of the three tracks from the others and I am unable to reach the conclusion that any one of them alone was or that any two of them together were the establishment where the defendant ordinarily reported for work to the exclusion of the other or others.

Under subsections 3(1) and 26(7) of the *Interpretation Act*², unless a contrary intention appears, words in the singular include the plural and words in the plural include the singular. In subsection 8(4) of the *Income Tax Act*, I do not think a contrary intention appears and so it is necessary, in my opinion, in applying it to the present situation to read both the word "municipality" and the word "establishment" as including the plural.

The Fort Erie, Woodbine and Greenwood race-tracks were all establishments of the Jockey Club to which the defendant ordinarily reported for work. All three, therefore, fall within the meaning of "establishment to which he ordinarily reported

laquelle était situé l'établissement de l'employeur où il se présentait habituellement pour son travail». Dans ce contexte il modifie l'expression «se présentait pour son travail» et restreint la portée que la phrase aurait si ledit mot n'y figurait pas. L'expression elle-même «se présentait pour son travail» désigne, je crois, la présence quotidienne d'un employé à son poste. Pour donner son sens au mot «habituellement», il me semble nécessaire de mot «avoir et d'identifier l'établissement de l'employeur où l'employé, «de façon régulière», «usuellement» ou «normalement», se présentait pour son travail.

Cela fait, le libellé du paragraphe oblige à faire un pas de plus et à préciser la municipalité où l'établissement se trouve.

En l'espèce, il ne s'agit pas, me semble-t-il, d'un, mais de trois établissements du Jockey Club où le défendeur, au cours de la saison hippique, se rendait pour son travail usuellement, normalement et de façon régulière, c'est-à-dire les pistes de course Woodbine, Greenwood et Fort-Érié, selon les courses prévues et la piste à laquelle le défendeur était affecté. Les faits de l'espèce ne me permettent pas de distinguer, aux fins qui nous occupent, une des trois pistes des autres et je ne puis conclure que l'une d'entre elles était seule, ou que deux d'entre elles étaient ensemble, à l'exclusion des autres, l'établissement où le défendeur se présentait habituellement pour son travail.

En vertu des paragraphes 3(1) et 26(7) de la *Loi d'interprétation*², et à moins qu'une intention contraire n'apparaisse, les mots écrits au singulier comprennent le pluriel, et le pluriel comprend le singulier. Je ne pense pas qu'une intention contraire apparaisse dans le paragraphe 8(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et il faut donc, à mon avis, en l'appliquant ici, entendre les deux mots «municipalité» et «établissement» comme comprenant le pluriel.

Les pistes de course Woodbine, Greenwood et de Fort-Érié étaient toutes des établissements où le défendeur se présentait habituellement pour son travail. Toutes trois par conséquent étaient visées par l'expression «établissement . . . où il se présen-

² R.S.C. 1970, c. I-23.

² S.R.C. 1970, c. I-23.

for work” in subsection 8(4). It follows, in my opinion, that the municipality in which the Fort Erie track is located and that or those in which the Woodbine and Greenwood tracks are located fall, as well, within the meaning of “municipality” in the subsection. Subsection 8(4) accordingly applies to bar the defendant’s right to the deduction in question.

The appeal will be allowed and the assessment will be restored. Under subsection 178(2) of the *Income Tax Act*, the Minister of National Revenue will be ordered to pay all reasonable and proper costs of the defendant in connection with the appeal.

tait habituellement pour son travail» figurant au paragraphe 8(4). Il s’ensuit à mon avis que la municipalité où est située la piste de Fort-Érié et celle, ou celles, où sont situées les pistes Woodbine et Greenwood sont également visées par le mot «municipalité» figurant audit paragraphe. Le paragraphe 8(4) en conséquence s’applique et retire au défendeur le droit à la déduction en question.

L’appel sera accueilli et la cotisation rétablie. En vertu du paragraphe 178(2) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, il sera ordonné au ministre du Revenu national de payer tous les frais raisonnables et justifiés du défendeur afférents à l’appel.