

T-1189-77

T-1189-77

**Marvin R. V. Storrow (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

Trial Division, Collier J.—Vancouver, October 26 and November 17, 1978.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Moving expenses — Whether or not difference between sale price of old house and purchase price of new house deductible moving expense — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 62(1),(3).*

Plaintiff, who took up new employment in Vancouver, sold his house in Ottawa. The proceeds from the sale of the Ottawa house were substantially less than the purchase price of a smaller Vancouver house with essentially the same characteristics of the Ottawa house. The principal issue is whether or not the difference in price and the mortgage interest on that sum, are deductible moving expenses.

*Held*, the appeal is dismissed. The disputed outlays were not moving expenses in the natural and ordinary meaning of that expression. The outlays or costs embraced by those words are the ordinary out-of-pocket expenses incurred by a taxpayer in the course of physically changing his residence. Only outlays incurred to effect the physical transfer of the taxpayer, his household, and their belongings to the new residence are deductible. The expression does not include (except as may be specifically delineated in subsection 62(3)) such things as the increase in the cost of the new accommodation over the old (whether it be by virtue of sale, lease, or otherwise), the cost of installing household items taken from the old residence to the new, or the cost of re-fitting household items from the old residence (such as drapes, carpeting, etc.). Moving expenses, as permitted by subsection 62(3), do not mean outlays or costs incurred in connection with the acquisition of the new residence.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*B. J. Wallace* for plaintiff.*P. N. Thorsteinsson* for defendant.

SOLICITORS:

*Lawson, Lundell, Lawson & McIntosh*, Vancouver, for plaintiff.*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.**Marvin R. V. Storrow (Demandeur)**

a. c.

**La Reine (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge Collier—Vancouver, le 26 octobre et le 17 novembre 1978.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Frais de déménagement — La différence des prix de vente et d'achat pour les ancienne et nouvelle résidences est-elle déductible à titre de frais de déménagement? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 62(1) et (3).*

Le demandeur qui a occupé un nouvel emploi à Vancouver, a vendu sa résidence à Ottawa. La somme en provenant a été substantiellement inférieure à celle qu'il a dû verser pour l'acquisition à Vancouver d'une résidence plus modeste et possédant dans l'ensemble les mêmes caractéristiques que celle d'Ottawa. La question principale est de savoir si la différence entre les prix de vente et d'achat ainsi que les intérêts hypothécaires sur cette somme constituent des frais de déménagement déductibles.

*Arrêt*: l'appel est rejeté. Les dépenses contestées ne constituaient pas des frais de déménagement selon la signification ordinaire ou habituelle de l'expression. Les dépenses ou les frais que cette expression comprend sont des débours ordinaires engagés par un contribuable qui, en fait, change de résidence. Seules sont déductibles les dépenses engagées en vue du déplacement physique du contribuable, de sa maisonnée et de ses biens à la nouvelle résidence. L'expression ne comprend pas (sauf si le paragraphe 62(3) le fait ressortir de façon explicite) des choses comme l'augmentation du coût de la nouvelle habitation par rapport à l'ancienne (que ce soit en vertu de la vente, du bail ou autrement). Elle ne comprend pas non plus les frais d'installation d'articles ménagers de l'ancienne maison dans la nouvelle, ou le coût de rajustement qui y sont afférents (comme les tentures, les tapis, etc.). Les frais de déménagement, comme le permet le paragraphe 62(3), ne comprennent pas, les dépenses ou les frais occasionnés à la suite de l'acquisition d'une nouvelle résidence.

h APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

*B. J. Wallace* pour le demandeur.i *P. N. Thorsteinsson* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

*Lawson, Lundell, Lawson & McIntosh*, Vancouver, pour le demandeur.*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

COLLIER J.: The plaintiff is a barrister and solicitor. Until July 1975 he resided and worked in Ottawa. He was employed there by the defendant. In July 1975 he moved to British Columbia. He took up new employment in Vancouver. He sold his residence in Ottawa. He purchased a new residence in Vancouver.

He alleges he incurred, as moving expenses, an amount of \$32,282.08. His new employer contributed \$3,000. He, in calculating his taxable income for 1975, claimed as a deduction \$29,283.08.

The Minister of National Revenue, in assessing and re-assessing, allowed certain of the deductions claimed, and disallowed others. It is in respect of the latter this appeal is brought.

The disputed amounts are set out in the statement of claim as follows (paragraph 6):

(a) \$22,750.00 being the amount paid by the Plaintiff, in excess of the amount received by him as proceeds from the sale of his old residence, to acquire his new residence,

(b) \$1,094.84 being the mortgage interest paid in 1975 attributable to the amount of \$22,750.00 referred to above,

(c) \$135.20 being the amount paid in 1975 as Land Registry Office fees on the purchase of the Plaintiff's new residence,

(d) \$15.00 being the amount paid in 1975 as an installation fee for telephone service at the Plaintiff's new residence,

(e) \$22.50 being the amount paid in 1975 as an installation fee for cablevision service at the Plaintiff's new residence,

(f) \$107.49 being the amount paid in 1975 for the installation of the dishwasher at the Plaintiff's new residence, and

(g) \$112.00 being the amount paid in 1975 to install new locks on the outside doors of the Plaintiff's new residence.

At trial, the defendant agreed to the allowance of items (d) and (e). The serious difference of opinion is, of course, in respect of items (a) and (b).

The parties agreed to the following facts:

1. The Plaintiff's old residence in the City of Ottawa was a two-storey brick, four bedroom house having in excess of 2,000 square feet of interior space constructed in or about 1961 and located in the Alta Vista area;

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

LE JUGE COLLIER: Le demandeur, avocat et procureur au service de la défenderesse, a travaillé à Ottawa où il a résidé jusqu'au mois de juillet 1975. A cette date, il a déménagé en Colombie-Britannique où il a occupé un nouvel emploi à Vancouver. Il a vendu sa résidence à Ottawa pour en acquérir une autre à Vancouver.

Il allègue qu'il a engagé une dépense de \$32,282.08 à titre de frais de déménagement. Son nouvel employeur a contribué jusqu'à concurrence de \$3,000. Lors du calcul de son revenu imposable pour l'année 1975, il a réclamé une déduction de \$29,283.08.

En établissant la cotisation et la nouvelle cotisation, le ministre du Revenu national a admis certaines déductions, mais en a refusé d'autres. C'est à l'égard de ces dernières que l'appel est interjeté.

Les sommes contestées figurent comme suit au paragraphe 6 de la déclaration:

[TRADUCTION] a) la somme de \$22,750 représentant le surplus versé par le demandeur pour l'acquisition de sa nouvelle résidence, par rapport à la somme qu'il a tiré de la vente de son ancienne résidence,

b) la somme de \$1,094.84 représentant les intérêts hypothécaires versés en 1975, et imputables sur le montant de \$22,750 dont il est question au paragraphe précédent,

c) la somme de \$135.20 représentant les droits exigibles versés en 1975 au bureau d'enregistrement pour l'inscription du titre de la nouvelle résidence du demandeur,

d) la somme de \$15 versée en 1975 pour l'installation du téléphone dans la nouvelle résidence du demandeur,

e) la somme de \$22.50 versée en 1975 pour l'installation de la télédistribution dans la nouvelle résidence du demandeur,

f) la somme de \$107.49 versée en 1975 pour l'installation d'une machine à laver la vaisselle dans la nouvelle résidence du demandeur,

g) la somme de \$112 versée en 1975 pour l'installation de nouvelles serrures aux portes extérieures de la nouvelle résidence du demandeur.

A l'audience, la défenderesse a accepté les montants figurant aux postes d) et e); les divergences importantes portent évidemment sur les postes a) et b).

Les parties ont convenu des faits suivants:

[TRADUCTION] 1. L'ancienne résidence du demandeur à Ottawa était une maison en brique de deux étages comprenant quatre chambres à coucher, d'une superficie intérieure dépassant les 2,000 pieds carrés, construite dans le secteur Alta Vista vers 1961;

2. The Plaintiff's new residence acquired in Vancouver, British Columbia is a two-storey, stucco, three bedroom house having total interior space of less than 2,000 square feet constructed in or about 1928 and is situated in the Shaughnessy district;

3. The Plaintiff's new residence is smaller, of inferior construction and older than his old residence but in all other respects the two houses are essentially similar in character, convenience, condition, lot size and location in relation to amenities and to the Plaintiff's place of employment;

4. The difference between the amount which the Plaintiff received on the sale of his old residence and the amount which he was required to pay to acquire his new residence arises solely from the difference in the level of real estate prices between Ottawa and Vancouver in the Spring of 1975. In fact by all indicia other than market criteria the Plaintiff's old residence should have been more valuable than his new residence.

I set out, next, what I think to be the relevant portions of the relevant provisions of the *Income Tax Act*<sup>1</sup>, as they stood in 1975:

62. (1) Where a taxpayer

(a) has, at any time,

(i) ceased to carry on business or to be employed at the location or locations, as the case may be, in Canada at which he ordinarily so carried on business or was so employed, . . .

and commenced to carry on a business or to be employed at another location in Canada (hereinafter referred to as his "new work location"), . . .

and by reason thereof has moved from the residence in Canada at which, before the move, he ordinarily resided on ordinary working days (hereinafter referred to as his "old residence") to a residence in Canada at which, after the move, he ordinarily so resided (hereinafter referred to as his "new residence"), so that the distance between his old residence and his new work location is not less than 25 miles greater than the distance between his new residence and his new work location, in computing his income for the taxation year in which he moved from his old residence to his new residence or for the immediately following taxation year, there may be deducted amounts paid by him as or on account of moving expenses incurred in the course of moving from his old residence to his new residence, to the extent that

(3) In subsection (1), "moving expenses" includes any expense incurred as or on account of

<sup>1</sup> R.S.C. 1952, c.148, as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63 (the "New" Act).

2. La nouvelle résidence que le demandeur a acquise à Vancouver (Colombie-Britannique) est une maison de deux étages, recouverte de stuc, comprenant trois chambres à coucher, d'une superficie intérieure inférieure à 2,000 pieds carrés, construite vers 1928 dans le district de Shaughnessy;

3. La nouvelle résidence du demandeur est plus petite, la qualité de sa construction étant moins bonne et plus ancienne, cependant, à tous autres égards, les deux maisons possèdent des caractéristiques essentiellement semblables quant au genre, à l'utilité, à l'état, à la superficie de terrain et à la commodité de l'emplacement par rapport au lieu de l'emploi du demandeur;

4. La différence entre la somme que le demandeur a tirée de la vente de son ancienne résidence et celle qu'il a dû verser pour l'acquisition de sa nouvelle résidence dépend uniquement de l'écart du niveau des prix existant au printemps de 1975 dans le domaine de l'immobilier entre les villes d'Ottawa et de Vancouver. En fait, selon tous les indices à l'exception du critère fondé sur le marché de l'immobilier, l'ancienne résidence du demandeur aurait dû avoir une valeur supérieure à celle de sa nouvelle résidence.

Je cite maintenant les parties que j'estime importantes des dispositions applicables de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>1</sup> telles qu'elles existaient en 1975. Elles s'énoncent comme suit:

62. (1) Lorsqu'un contribuable a,

a) à une date donnée,

(i) cessé d'exploiter une entreprise ou d'être employé dans le ou les lieux, suivant le cas, situés au Canada, où, habituellement, il exploitait ainsi une entreprise ou était ainsi employé, . . .

et a commencé à exploiter une entreprise ou à être employé dans un autre lieu situé au Canada (appelé ci-après son «nouveau lieu de travail»), . . .

et a, de ce fait, déménagé d'une résidence sise au Canada où, avant le déménagement, il résidait habituellement pendant les jours de travail ordinaires (appelée ci-après son «ancienne résidence») pour venir occuper une autre résidence sise au Canada où, après le déménagement, il a résidé habituellement (appelée ci-après sa «nouvelle résidence»), de sorte que la distance entre son ancienne résidence et son nouveau lieu de travail soit supérieure d'au moins 25 milles à la distance entre sa nouvelle résidence et son nouveau lieu de travail, il peut déduire, lors du calcul de son revenu pour l'année d'imposition au cours de laquelle il a déménagé de son ancienne résidence pour venir occuper sa nouvelle résidence, ou pour l'année d'imposition suivante, les sommes qu'il a payées à titre ou au titre des frais de déménagement engagés pour déménager de son ancienne résidence pour venir occuper sa nouvelle résidence, dans la mesure où

(3) Dans le paragraphe (1), «frais de déménagement» comprend toutes dépenses engagées à titre ou au titre

<sup>1</sup> S.R.C. 1952, c. 148, modifié par S.C. 1970-71-72, c. 63 (la «nouvelle» Loi).

(a) travelling costs (including a reasonable amount expended for meals and lodging), in the course of moving the taxpayer and members of his household from his old residence to his new residence,

(b) the cost to him of transporting or storing household effects in the course of moving from his old residence to his new residence,

(c) the cost to him of meals and lodging near the old residence or the new residence for the taxpayer and members of his household for a period not exceeding 15 days,

(d) the cost to him of cancelling the lease, if any, by virtue of which he was the lessee of his old residence, and

(e) his selling costs in respect of the sale of his old residence.

“Moving expenses” is not, in the statute, otherwise defined.

The main issue, in this appeal, is whether the additional monies laid out by the taxpayer, when he moved, in acquiring a new residence reasonably comparable to his old residence, were

... amounts paid by him as or on account of moving expenses incurred in the course of moving from his old residence to his new residence ...

I agree with certain initial propositions put forward by counsel for the plaintiff:

(a) Where a definition section uses the word “includes”, as it does in subsection 62(3), then the expression said to be defined includes not only those things declared to be included, but such other things “... as the word signifies according to its natural import.”<sup>2</sup>

(b) The words “moving expenses” must be construed in their ordinary and natural sense in their context in the particular statute<sup>3</sup>.

The plaintiff submits that a moving expense is an expense of moving from one dwelling to another; it includes all costs directly and solely related to the move from the time of the decision to leave to the time of resettlement. The additional monies laid out to acquire a comparable residence in Vancouver, the interest on that amount, and the

<sup>2</sup> *The King v. B.C. Fir and Cedar Lumber Co. Ltd.* [1932] A.C. 441 at 448 (J.C.P.C.).

<sup>3</sup> See: Driedger, *The Construction of Statutes*, 1974, (Butterworth's, Canada) p. 67. Cross, *Statutory Interpretation*, 1976, (Butterworth's, England) p. 29 ff.

a) de frais de déplacement (y compris les dépenses raisonnables pour repas et logement) engagés pour le déménagement du contribuable et des membres de sa maisonnée, qui se transportent de l'ancienne résidence à la nouvelle résidence du contribuable,

b) de frais de transport et d'entreposage des meubles du contribuable qui doivent être transportés de son ancienne résidence dans sa nouvelle résidence,

c) de frais de repas et de logement, près de l'ancienne résidence ou de la nouvelle résidence, engagés par le contribuable et les membres de sa maisonnée pendant une période maximale de 15 jours,

d) de frais de résiliation du bail, si bail il y a, en vertu duquel il était le locataire de son ancienne résidence, et

e) de frais relatifs à la vente de son ancienne résidence.

L'expression «frais de déménagement» n'est définie d'aucune autre façon dans le texte de loi.

La question principale de cet appel est de savoir si les sommes supplémentaires que le contribuable a engagées, lors de son déménagement, en vue d'acquérir une nouvelle résidence qui se comparait assez bien à son ancienne résidence étaient des

... sommes qu'il a payées à titre ou au titre des frais de déménagement engagés pour déménager de son ancienne résidence pour venir occuper sa nouvelle résidence ...

Je suis d'accord avec quelques-uns des premiers arguments que l'avocat du demandeur a fait valoir en ces termes:

a) Lorsqu'un article qui contient une définition utilise le verbe «comprend» comme au paragraphe 62(3), alors l'expression qu'on veut définir comprend non seulement les choses qu'on déclare comprises, mais aussi les autres choses [TRADUCTION] «... que le mot signifie dans son sens ordinaire.»<sup>2</sup>

b) Les mots «frais de déménagement» doivent être interprétés selon le sens ordinaire et courant qu'ils peuvent avoir dans le contexte de la loi en question<sup>3</sup>.

Le demandeur allègue que les frais de déménagement constituent une dépense en vue de changer d'habitation; cette dépense comprend tous les frais qui sont directement et uniquement liés au déménagement, et ce, à compter du moment de la décision du départ jusqu'à la réinstallation. Les sommes supplémentaires engagées pour l'acquisi-

<sup>2</sup> *Le Roi c. B.C. Fir and Cedar Lumber Co. Ltd.* [1932] A.C. 441, à la p. 448 (C.J.C.P.).

<sup>3</sup> Voir: Driedger, *The Construction of Statutes*, 1974, (Butterworth's, Canada) p. 67. Cross, *Statutory Interpretation*, 1976, (Butterworth's, England) p. 29 et suiv.

costs of registration, of installing the dishwasher and new locks were all incurred, it is said, because of the move from one residence to another.

For the defendant, it is contended the amounts in issue are not really expenses at all; they are the extra costs incurred, in this case, in replacing an asset, the old residence.

I agree generally with the defendant's contention.

The disputed outlays were not, to my mind, moving expenses in the natural and ordinary meaning of that expression. The outlays or costs embraced by those words are, in my view, the ordinary out-of-pocket expenses incurred by a taxpayer in the course of physically changing his residence. The expression does not include (except as may be specifically delineated in subsection 62(3)) such things as the increase in cost of the new accommodation over the old (whether it be by virtue of sale, lease, or otherwise), the cost of installing household items taken from the old residence to the new, or the cost of replacing or re-fitting household items from the old residence (such as drapes, carpeting, etc.). Moving expenses, as permitted by subsection 62(3), do not, as I see it, mean outlays or costs incurred in connection with the acquisition of the new residence. Only outlays incurred to effect the physical transfer of the taxpayer, his household, and their belongings to the new residence are deductible.

The disallowance by the Minister of items (a), (b), (c), (f) and (g), set out in the statement of claim is confirmed. The assessment is referred back to the Minister for re-assessment in respect of the allowance of items (d) and (e). The defendant is entitled to costs.

tion d'une résidence comparable à Vancouver, les intérêts sur ces sommes, les frais d'enregistrement, les frais d'installation d'un lave-vaisselle et de nouvelles serrures ont tous été occasionnés, dit-on, a par suite du déménagement d'une résidence à une autre.

La défenderesse prétend par contre, que les montants en cause ne sont pas réellement des dépenses; ils ne sont que des frais extraordinaires occasionnés en l'espèce en vue de remplacer un élément d'actif, soit l'ancienne résidence.

Je suis d'accord en général avec la prétention de la défenderesse.

A mon avis, les dépenses contestées ne constituaient pas des frais de déménagement selon la signification ordinaire ou habituelle de l'expression. Les dépenses ou les frais que cette expression comprend sont, à mon avis, des débours ordinaires engagés par un contribuable qui, en fait, change de résidence. L'expression ne comprend pas (sauf si le paragraphe 62(3) le fait ressortir de façon explicite) des choses comme l'augmentation du coût de la nouvelle habitation par rapport à l'ancienne (que ce soit en vertu de la vente, du bail ou autrement). Elle ne comprend pas non plus les frais d'installation d'articles ménagers de l'ancienne maison dans la nouvelle, ou le coût de remplacement et de rajustement qui y sont afférents (comme les tentures, les tapis, etc.). Les frais de déménagement, comme le permet le paragraphe 62(3), ne comprennent pas, à mon avis, les dépenses ou les frais occasionnés à la suite de l'acquisition d'une nouvelle résidence. Seules sont déductibles les dépenses engagées en vue du déplacement physique du contribuable, de sa maisonnée et de ses biens à la nouvelle résidence.

Le refus du Ministre d'admettre les postes a), b), c), f) et g), qui figurent à la déclaration est confirmé. La cotisation est renvoyée au Ministre afin qu'il établisse une nouvelle cotisation pour ce qui est des déductions relatives aux postes d) et e). La défenderesse a droit aux dépenses.