

T-1971-86

T-1971-86

**Her Majesty the Queen (Plaintiff)**

v.

**J. U. Merten (Defendant)**

INDEXED AS: CANADA v. MERTEN (T.D.)

Trial Division, Strayer J.—Calgary, September 24; Ottawa, October 9, 1990.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from Tax Court decision allowing deduction of automobile expenses for travel between temporary construction sites and home — Taxpayer, construction company project manager, reporting to and leaving from employer's "permanent office", except when first or final duty of day at construction site when commuted directly from or to home — Whether such travel "in the course of his employment" under s. 8(1)(h) — Tax Court considered T.D. decision in The Queen v. Chrapko (G.R.) binding — Appeal dismissed — Court of Appeal varying T.D. decision in Chrapko, restricting taxpayer to deducting expenses for travelling from home to work where place of work other than place at which "usually works" — Rationale in Luks, Herman v. Minister of National Revenue, precluding deductions for travelling to and from work unless travel involved performance of service, no longer applicable — Inference as to "usual" place of work from language of agreed statement of facts.*

**STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY  
CONSIDERED**

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 8(1)(h), 178(2) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58, item 2; 1984, c. 45, s. 75).

**CASES JUDICIALLY CONSIDERED**

## NOT FOLLOWED:

*Luks, Herman v. Minister of National Revenue*, [1959] Ex.C.R. 45; (1958), 58 DTC 1194. *i*

## APPLIED:

*Chrapko (G.R.) v. The Queen*, [1988] 2 C.T.C. 342; (1988), 88 DTC 6487 (F.C.A.); *varg The Queen v. Chrapko (G.R.)*, [1984] CTC 594; (1984), 84 DTC 6544 (F.C.T.D.). *j*

**Sa Majesté La Reine (demanderesse)**

c.

**J. U. Merten (défendeur)**RÉPERTORIÉ: CANADA c. MERTEN (1<sup>re</sup> INST.)

Section de première instance, juge Strayer—Calgary, 24 septembre; Ottawa, 9 octobre 1990. *b*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt qui avait autorisé la déduction des frais d'automobile du défendeur pour ses déplacements entre les chantiers de construction temporaires et son domicile — Le contribuable, chef de projet d'une compagnie de construction, se rendait au «bureau permanent» de son employeur et en repartait, sauf lorsque sa première ou sa dernière tâche de la journée se trouvait à un chantier de construction, auquel cas il s'y rendait directement de son domicile ou rentrait directement à son domicile — A-t-il effectué ces déplacements «pour exercer les fonctions de son emploi» au sens de l'art. 8(1)h? — La Cour canadienne de l'impôt s'est considérée liée par la décision de la Section de première instance dans La Reine c. Chrapko (G.R.) — Appel rejeté — La Cour d'appel a modifié la décision de première instance dans l'affaire Chrapko, en permettant seulement au contribuable de déduire ses frais de déplacement entre son domicile et le lieu de son travail autre que celui «où il exerce habituellement ses fonctions» — Le raisonnement suivi dans l'affaire Luks, Herman v. Minister of National Revenue, qui interdisait la déduction des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail à moins que le déplacement lui-même ne consiste en une prestation de services, n'est plus applicable — La déduction relative au lieu «habituel» de travail découle du libellé de l'exposé conjoint des faits.*

**g LOIS ET RÈGLEMENTS**

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 8(1)h, 178(2) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58, numéro 2; 1984, chap. 45, art. 75).

*h*
**JURISPRUDENCE**

## DÉCISION NON SUIVIE:

*Luks, Herman v. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.É. 45; (1958), 58 DTC 1194.

## DÉCISION APPLIQUÉE:

*Chrapko (G.R.) c. La Reine*, [1988] 2 C.T.C. 342; (1988), 88 DTC 6487 (C.A.F.); *mod. La Reine c. Chrapko (G.R.)*, [1984] CTC 594; (1984), 84 DTC 6544 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

## CONSIDERED:

*Healy v. R.*, [1979] 2 F.C. 49; [1979] CTC 44; (1979), 79 DTC 5060; 25 N.R. 429 (C.A.).

## REFERRED TO:

*Klue, J T v. MNR*, [1976] CTC 2401; (1976), 76 DTC 1303 (T.R.B.); *Dale (J B) v. MNR*, [1977] CTC 2208 (T.R.B.).

## COUNSEL:

*Carman R. McNary* and *David I. Besler* for plaintiff.  
*R. Kipp Craig* for defendant.

## SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for plaintiff.  
*Atkinson, McMahon*, Calgary, for defendant.

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

STRAYER J.:

Relief Requested

This is an appeal by the Minister of National Revenue against a decision of the Tax Court of Canada dated May 6, 1986, in which the Tax Court allowed an appeal of the defendant from a reassessment of his taxation liability. The effect of this decision was to allow the defendant to deduct travel expenses in the amount of \$2,172.67 from his income from employment.

Facts

The parties agreed to the following statement of facts:

1. From 1977 to the spring of 1988 including 1981 the taxation year in question J.U. Merten ("Merten") was employed as a project manager by Western Electrical Constructors Limited ("Western").
2. Western's permanent office was located at all material times at 330 - 11th Avenue S.W., Calgary. At this office Western's Corporate Management, including Merten, carried on the day to day overall management of Western.
3. During the 1981 taxation year Western was a contractor and maintained worksites for the construction of two projects in the City of Calgary; the Delta Hotel located at 209 - 4 Avenue, S.E., and Heritage Square located at 8500 Macleod Trail South.

## DÉCISION EXAMINÉE:

*Healy c. R.*, [1979] 2 C.F. 49; [1979] CTC 44; (1979), 79 DTC 5060; 25 N.R. 429 (C.A.).

## DÉCISIONS CITÉES:

*Klue, J T c. MRN*, [1976] CTC 2401; (1976), 76 DTC 1303 (C.R.I.); *Dale (J B) c. MRN*, [1977] CTC 2208 (C.R.I.).

*a* AVOCATS:

*Carman R. McNary* et *David I. Besler* pour la demanderesse.  
*R. Kipp Craig* pour le défendeur.

*c*

## PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour la demanderesse.  
*Atkinson, McMahon*, Calgary, pour le défendeur.

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

*e*

LE JUGE STRAYER:

Redressement demandé

Le présent appel a été interjeté par le ministre du Revenu national contre une décision rendue le 6 mai 1986 par la Cour canadienne de l'impôt, qui a alors accueilli l'appel du défendeur à l'encontre d'une nouvelle cotisation de son obligation fiscale. Cette décision a eu pour effet de permettre au défendeur de déduire de son revenu d'emploi la somme de 2 172,67 \$ à titre de frais de déplacement.

Les faits

Les parties s'entendent quant à l'exposé des faits suivant:

[TRADUCTION] 1. De 1977 au printemps de 1988, y compris l'année d'imposition 1981 qui est en cause, J.U. Merten («Merten») était employé par la Western Electrical Constructors Limited («Western») à titre de chef de projet.

2. Durant toute la période visée, le bureau permanent de Western était situé au 330 - 11th Avenue S.W., Calgary. La direction de Western, y compris Merten, exerçait ses activités quotidiennes de gestion générale à cet endroit.

3. Au cours de l'année d'imposition 1981, Western exerçait l'activité d'entrepreneur et exploitait deux chantiers de construction dans la ville de Calgary: à l'hôtel Delta situé au 209 - 4 Avenue, S.E., et à Heritage Square au 8500 Macleod Trail South.

4. Merten was required to be present at the permanent office on a regular basis as he was involved in the management of Western including bidding and costing jobs, dealing with suppliers, project owners, and engineers, and general administration. He was also required to attend Western's various temporary construction sites described above. His duties at the projects included site meetings, site inspections, trade relations as it affects the routing of major and minor components of a project, employee relations and overall supervision and coordination of Western's construction efforts.

5. When Merten's first duty of employment on any given morning was at one of Western's temporary construction sites he would drive directly to that site from his home located at 983 Edgemont Road N.W., Calgary rather than first reporting in at the permanent office.

6. When Merten's final duties of employment on any given day was at one of Western's temporary construction sites he would drive directly home rather than reporting back at the permanent office.

7. At all other times Merten reported to work at the permanent office and left from the permanent office.

8. Merten was required by the terms of his employment contract to utilize his own vehicle while travelling within the course of his employment and to pay the expenses thereof.

9. Merten has incurred automobile expenses in travelling between the permanent office listed in paragraph 2 and the temporary construction sites listed in paragraph 3 and other related expenses in the amount of \$4,617.43 which amount the Minister of National Revenue has allowed as a deduction from Merten's income.

10. Merten has incurred automobile expenses related to travel between the temporary construction sites listed in paragraph 3 and his home at 983 Edgemont Road N.W., Calgary, in the amount of \$2,172.67, all of which the Minister of National Revenue has disallowed as a deduction from Merten's income.

11. Merten received a travel allowance of \$4,800.00 from Western which amount was included in his income for purposes of his 1981 tax return.

12. The amounts as claimed by the taxpayer are not unnecessary or excessive if they otherwise qualify under section 8(1)(h) of the Income Tax Act (Canada).

### Issues

The provision of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] in question is paragraph 8(1)(h). Subsection 8(1) generally sets out the deductions permitted from a taxpayer's income from an office or employment and permits such deduction of, *inter alia*,

8. (1) ...

4. Merten devait se trouver régulièrement au bureau permanent, puisqu'il participait à la gestion de Western, notamment aux fonctions de préparation des estimations de coût et des soumissions, ainsi qu'aux discussions avec les fournisseurs, avec les promoteurs des projets, les ingénieurs et les membres de l'administration générale. Par ailleurs, il devait aussi travailler aux divers chantiers temporaires de construction de Western mentionnés ci-dessus. Sur les chantiers, ses fonctions comprenaient les réunions de chantier, l'inspection du chantier, les relations avec les fournisseurs de produits et de services relativement à l'acheminement ou à la réalisation des composantes principales et secondaires du projet, les relations ouvrières ainsi que la supervision et la coordination globales du travail de construction de Western.

5. Lorsque sa première tâche de la journée obligeait Merten à se présenter à l'un des chantiers temporaires de construction de Western, il conduisait son véhicule directement à ce chantier après avoir quitté son domicile situé au 983, chemin Edgemont N.W., à Calgary, plutôt que de se rendre d'abord au bureau permanent.

6. Lorsque sa dernière tâche de la journée obligeait Merten à se présenter à l'un des chantiers temporaires de construction de Western, il conduisait son véhicule directement à son domicile plutôt que de se rendre d'abord au bureau permanent de Western.

7. Dans tous les autres cas, Merten se rendait au bureau permanent et en repartait.

8. En vertu de son contrat d'emploi, Merten était tenu d'utiliser son propre véhicule pour ses déplacements dans le cadre de ses fonctions et d'en acquitter les frais.

9. Pour ses déplacements entre le bureau permanent mentionné au paragraphe 2 et les chantiers temporaires de construction mentionnés au paragraphe 3, Merten a acquitté des frais d'automobile et d'autres frais connexes s'élevant à 4 617,43 \$; le ministère du Revenu national a accepté la déduction de cette somme contre le revenu de Merten.

10. Pour ses déplacements entre son domicile situé au 983, chemin Edgemont N.W., à Calgary, et les chantiers temporaires de construction mentionnés au paragraphe 3, Merten a acquitté des frais d'automobile s'élevant à 2 172,67 \$; le ministère du Revenu national a refusé de permettre la déduction de cette somme en entier contre le revenu de Merten.

11. Merten a reçu de Western une allocation pour frais de déplacement s'élevant à 4 800,00 \$, qui fut comprise dans le revenu déclaré pour l'année d'imposition 1981.

12. Les montants réclamés par le contribuable ne sont pas arbitraires ni excessifs si leur déductibilité est autrement admissible en vertu de l'alinéa 8(1)h) de la Loi de l'impôt sur le revenu (Canada).

### Les points en litige

La disposition litigieuse de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63] est l'alinéa 8(1)h). De façon générale, le paragraphe 8(1) énumère les déductions que les contribuables peuvent faire sur leur revenu d'une charge ou d'un emploi, notamment

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,

(ii) 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

(iii) was not in receipt of an allowance for travelling expenses that was, by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v),(vi) or (vii), not included in computing his income and did not claim any deduction for the year under paragraph (e),(f) or (g),

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

It is not disputed here that the defendant in this case met the requirements of subparagraphs 8(1)(h)(ii) and (iii). At times counsel for the plaintiff appeared to be questioning that the defendant met the requirements of subparagraph 8(1)(h)(i) although he indicated early in the proceedings that the real issue was whether the expenses incurred by the defendant in travelling between his home and the two temporary construction sites could be regarded as "travelling in the course of his employment" as required by the closing words of paragraph (h). This definition of the issue was also confirmed in the written argument of the plaintiff and I shall therefore confine myself to it.

### Conclusions

The Tax Court of Canada, in allowing the defendant's appeal, indicated that in its view while at one time the defendant would on the basis of the decision in *Luks, Herman v. Minister of National Revenue*,<sup>1</sup> have been precluded from deducting the amounts for travel from his home to any places of work, including travel to the permanent office and to the construction sites, since the decision of Jerome A.C.J. in *The Queen v. Chrapko (G.R.)*<sup>2</sup> there was binding authority that he was entitled to deduct these expenses. The rationale for this view was that by the *Luks* case it had been held that a person could not be deemed to be "travelling in the course of his employment" as required by the closing words of paragraph 8(1)(h) unless the

<sup>1</sup> [1959] Ex.C.R. 45.

<sup>2</sup> [1984] CTC 594 (F.C.T.D.).

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,

(ii) a été tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement engagés par lui pour l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, et

(iii) n'a pas reçu d'allocation pour frais de déplacement qui, en vertu du sous-alinéa 6(1)b)(v), (vi) ou (vii), n'était pas incluse dans le calcul de son revenu, et n'a pas réclamé de déduction pour l'année en vertu de l'alinéa e),f) ou g),

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

Dans cette cause, on ne met pas en doute que le défendeur ait satisfait aux critères énoncés dans les sous-alinéas 8(1)h)(ii) et (iii). À quelques reprises, l'avocat de la demanderesse a semblé remettre en question le fait que le défendeur se conformait aux critères de l'alinéa 8(1)h)(i), même s'il avait indiqué plus tôt au cours des procédures que le point en litige était de savoir si les frais de déplacement payés par le défendeur pour le transport entre son domicile et les deux chantiers de construction temporaires constituaient vraiment des sommes dépensées «aux fins de déplacements pour exercer les fonctions de son emploi» comme on l'exige à la fin de l'alinéa h). Dans sa plaidoirie écrite, le défendeur a repris la même définition du litige que la demanderesse, et je me confinerai donc à cet aspect de la question.

### Conclusions

Dans sa décision confirmant l'appel du défendeur, la Cour canadienne de l'impôt a indiqué qu'à son avis la décision *Luks, Herman v. Minister of National Revenue*<sup>1</sup> aurait dans le passé interdit la déduction des frais de déplacement entre le domicile et n'importe quel lieu de travail, notamment le bureau permanent et les chantiers de construction, mais que depuis la décision du juge en chef adjoint Jerome dans la cause *La Reine c. Chrapko (G.R.)*<sup>2</sup> il existait un précédent contraignant qui l'autorisait à déduire ces frais. Le raisonnement à l'appui de cette opinion reposait sur le fait que dans la décision *Luks* on avait considéré qu'une personne ne pouvait répondre à l'exigence «aux fins de déplacements pour exercer les fonctions de son

<sup>1</sup> [1959] R.C.É. 45.

<sup>2</sup> [1984] CTC 594 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

travel actually involved the performance of some service as compared to simply getting oneself to the place of work. However, the words "in the course of his employment" were held in the *Chrapko* decision in the Federal Court Trial Division not to preclude a deduction in such circumstances. The Tax Court considered itself bound by the later decision in *Chrapko*.

Since the decision of the Tax Court, however, the Federal Court of Appeal has rendered a decision on appeal in the *Chrapko* case.<sup>3</sup> The two parties in the present appeal characterize somewhat differently that decision of the Court of Appeal. In the view of the defendant the Court of Appeal implicitly adopted the reasoning of the Trial Judge but modified it in application. In the view of the plaintiff the Court of Appeal "overturned" the trial decision.

Without debating how one should characterize the decision of the Court of Appeal, it is sufficient to note its practical effect. At trial the Associate Chief Justice had held that the taxpayer in *Chrapko* was entitled to deduct travelling expenses incurred in travelling from his home to three different racetracks at which he acted as a parimutual teller for the Ontario Jockey Club. He lived in Niagara Falls. He travelled to two different racetracks in Toronto where he spent a total of some seventy-five percent of his working time, and also travelled to a racetrack in Fort Erie where he spent the remainder of his working time. The Court of Appeal varied the decision of the Trial Judge by allowing the taxpayer to deduct only his expenses for travelling from his home to the Fort Erie track, because in the view of that Court he was entitled to deduct only travel expenses

... incurred ... in travelling to a place of work away from the places at which he usually worked ...<sup>4</sup>

<sup>3</sup> *Chrapko (G.R.) v. The Queen*, [1988] 2 C.T.C. 342 (F.C.A.).

<sup>4</sup> *Ibid.*, at p. 344.

emploi» précisée à la fin de l'alinéa 8(1)h) que si le déplacement comprenait réellement la prestation d'un service et non pas seulement le fait de se rendre à son lieu de travail. Toutefois, dans la décision *Chrapko*, la Section de première instance de la Cour fédérale du Canada a considéré que l'expression «pour exercer les fonctions de son emploi» n'interdisait pas la déductibilité des frais dans un cas semblable. La Cour canadienne de l'impôt s'est considérée liée par la plus récente décision dans l'affaire *Chrapko*.

Depuis que la décision a été rendue par la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale du Canada a rendu une décision en appel dans l'affaire *Chrapko*<sup>3</sup>. Les deux parties au présent appel interprètent de façon quelque peu différente la décision de la Cour d'appel fédérale. Selon le défendeur, la Cour d'appel fédérale a implicitement adopté les motifs du juge de première instance mais en aurait modifié l'application. De l'avis de la demanderesse, la Cour d'appel fédérale aurait «renversé» la décision du tribunal de première instance.

Il n'est pas nécessaire d'interpréter ici la décision de la Cour d'appel fédérale; il suffit d'en saisir l'effet pratique. En première instance, le juge en chef adjoint avait déclaré que le contribuable dans l'affaire *Chrapko* avait le droit de déduire ses frais de déplacement entre son domicile et trois différentes pistes de course où il travaillait comme guichetier des paris mutuels pour le compte de l'Ontario Jockey Club. Le contribuable habitait à Niagara Falls. Il devait se rendre à deux pistes de course différentes à Toronto; il y passait en tout environ les trois quarts de ses heures de travail. Il devait aussi se rendre à Fort Erie où il passait le reste de ses heures de travail. La Cour d'appel a infirmé la décision du juge de première instance en permettant au contribuable de déduire uniquement ses frais de déplacement entre son domicile et la piste de course de Fort Erie parce que, de l'avis de la Cour, le contribuable n'avait le droit de déduire que ses frais de déplacement

[TRADUCTION] ... engagés ... pour se rendre ailleurs qu'aux lieux où il exerçait habituellement ses fonctions ...<sup>4</sup>

<sup>3</sup> *Chrapko (G.R.) c. La Reine*, [1988] 2 C.T.C. 342 (C.A.F.).

<sup>4</sup> *Ibid.*, à la p. 344.

It is true that the rationale adopted by the Associate Chief Justice at trial in the *Chrapko* case would appear to give little or no significance to the words "travelling in the course of his employment" provided the other requirements of paragraph 8(1)(h) are met. On appeal the Court of Appeal has implicitly qualified those words by recognizing that a taxpayer can deduct expenses for travelling from his home to a place of work as long as that place of work is other than the place at which he "usually" works. There were similar decisions in the past by the Tax Review Board permitting deductions for travel from home to workplace.<sup>5</sup> These do appear to be somewhat inconsistent with the rationale adopted by Thurlow J. (as he then was) in the *Luks* case<sup>6</sup> which would preclude any deductions for travelling to and from one's work unless the travel itself was the performance of some service such as delivery. Nevertheless it is clear from the decision of the Court of Appeal in *Chrapko*<sup>7</sup> and implicit in an earlier decision of that Court in *Healy v. R.*<sup>8</sup> that the *Luks* rationale can no longer be applied so as to preclude all deductibility where the travelling itself is not the performance of a service for the employer.

Applying the rule laid down by the Court of Appeal in *Chrapko*, I have concluded that the defendant in this case was obliged to travel to places of work, namely the construction sites, away from the place at which he usually worked, namely the permanent office of Western Electrical Constructors Limited. Counsel for the plaintiff suggested that I had no evidence before me to indicate which was the usual place of work of the defendant. I believe that I can infer this fact from the language of the agreed statement of facts itself: it

<sup>5</sup> See e.g. *Klue, J T v. MNR*, [1976] CTC 2401 (T.R.B.); *Dale (J B) v. MNR*, [1977] CTC 2208 (T.R.B.).

<sup>6</sup> *Supra*, note 1.

<sup>7</sup> *Supra*, note 3.

<sup>8</sup> [1979] 2 F.C. 49 (C.A.): the statement in that case at page 55 as to the objective of paragraph 8(1)(h) as being to enable employees required to work from time to time "away from the places at which they usually work" to deduct their travel expenses was explicitly endorsed by the Court in *Chrapko*.

Il est vrai que le raisonnement adopté par le juge en chef adjoint en première instance dans la décision *Chrapko* semblerait accorder bien peu ou pas d'importance à l'expression «aux fins de déplacements pour exercer les fonctions de son emploi», pourvu que les autres critères de l'alinéa 8(1)h soient respectés. En appel, la Cour d'appel a implicitement limité la portée de cette expression en reconnaissant qu'un contribuable peut déduire ses frais de déplacement entre son domicile et son lieu de travail, pourvu que ce lieu soit autre que celui où il travaille «habituellement». Dans le passé, la Commission de révision de l'impôt avait rendu des décisions semblables par lesquelles elle permettait de déduire des frais de déplacement de son domicile à son lieu de travail<sup>5</sup>. Ces décisions ne semblent guère conformes aux motifs invoqués par le juge Thurlow (alors juge puîné) dans la décision *Luks*<sup>6</sup> qui interdiraient la déduction des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail à moins que le déplacement lui-même ne consiste en la prestation de services, par exemple la livraison. Néanmoins, il est manifeste dans la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Chrapko*<sup>7</sup> et implicite dans la décision antérieure de la Cour dans *Healy c. R.*<sup>8</sup> que les motifs de la décision *Luks* ne s'appliquent plus de façon à interdire toute déduction des frais de déplacement dans les cas où le déplacement ne constitue pas la prestation d'un service pour l'employeur.

En application de la règle établie par la Cour d'appel fédérale dans la décision *Chrapko*, j'ai conclu que le défendeur en l'instance était tenu de se rendre à des lieux de travail, c'est à dire les chantiers de construction, autres que son lieu habituel de travail qui était le bureau permanent de Western Electrical Constructors Limited. L'avocat de la demanderesse a allégué qu'on ne m'avait pas présenté de preuve indiquant quel était le lieu de travail habituel du défendeur. Je crois que je peux déduire ce fait à partir du texte de l'exposé

<sup>5</sup> Voir *Klue, JT c. MRN*, [1976] CTC 2401 (C.R.I.); et *Dale (JB) c. MRN*, [1977] CTC 2208 (C.R.I.), par exemple.

<sup>6</sup> Précité, note 1.

<sup>7</sup> Précité, note 3.

<sup>8</sup> [1979] 2 C.F. 49 (C.A.): à la page 55 de cette décision, l'affirmation que l'objectif de l'alinéa 8(1)h est de permettre à l'employé qui travaille de temps à autre «ailleurs qu'aux lieux mêmes de l'entreprise de son employeur» de déduire ses frais de déplacement a été explicitement confirmée par la Cour dans la décision *Chrapko*.

refers to the "permanent office" of the employer at 330 - 11th Avenue S.W., Calgary and to the "temporary construction sites" being the Delta Hotel and Heritage Square. It is agreed that the defendant had management responsibilities at the office going well beyond his functions at the two temporary construction sites. I believe that I can infer that a "permanent office" would be a place where the defendant worked "usually" during his years of employment with Western, from 1977 to 1988 and that his involvement at two "temporary" constructions sites would be of a less regular nature. I accept the argument by counsel for the defendant that in determining what is "usual" one may have to look beyond the taxation year in question to see the long-term pattern of the defendant's work.

I therefore dismiss the appeal. It was agreed by the Minister that, consistently with subsection 178(2) of the *Income Tax Act* [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58, item 2; 1984, c. 45, s. 75] (whether or not that subsection is still in force) costs should be awarded against the Minister no matter what the outcome. In any event, the appeal having failed, costs are awarded against the Minister and in favour of the defendant.

conjoint des faits: il s'agit du «bureau permanent» de l'employeur situé au 330 - 11th Avenue S.W., à Calgary, alors que les «chantiers de construction temporaires» étaient l'hôtel Delta et Heritage Square. Il est convenu que le défendeur exerçait au bureau des fonctions de gestion bien plus importantes que ses responsabilités sur les deux chantiers de construction temporaires. Je crois que je peux conclure que le «bureau permanent» serait l'endroit où le défendeur travaillait «habituellement» durant les années passées au service de Western, c'est-à-dire de 1977 à 1988, et que sa participation à deux chantiers de construction «temporaires» était d'une nature moins régulière. J'accepte les arguments avancés par l'avocat du défendeur, qui propose que pour définir ce qui est «habituel» on puisse regarder au-delà de l'année d'imposition en question de manière à déterminer les caractéristiques à long terme du travail du défendeur.

Par conséquent, je rejette l'appel. Il avait été convenu avec le ministre que, conformément au paragraphe 178(2) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58, numéro 2; 1984, chap. 45, art. 75] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (que ce paragraphe soit ou non encore en vigueur), les dépens seraient à la charge du ministre quelle que soit la décision de la Cour. De toute façon, comme l'appel est rejeté, les dépens sont à la charge du ministre et pour le défendeur.