

A-206-78

A-206-78

**Thomas Healy (Appellant)**

v.

**The Queen (Respondent)**

Court of Appeal, Heald and Urie JJ. and MacKay D.J.—Toronto, January 10; Ottawa, January 12, 1979.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Cost of employee's meals while travelling away from employer's base municipality for more than twelve hours claimed as deduction — Employee working two-thirds of working time at employer's establishments in base municipality, and one-third at establishment in other municipality — Whether or not employee entitled to deduct cost of meals — 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, 26(7).*

This is an appeal from a judgment of the Trial Division allowing respondent's appeal from a decision of the Tax Review Board. Appellant, an employee of a Toronto-based organization with places of business both inside and outside Metropolitan Toronto, worked approximately two-thirds of his working time at its race tracks within Metropolitan Toronto, and the remaining third at its race track in Fort Erie. The issue is whether or not appellant is entitled to deduct the cost of meals claimed as part of his expenses for travelling in the course of his employment. As a result of the Trial Division's decision, respondent's assessment for tax of appellant's income for the 1973 taxation year disallowing appellant's claim for the deduction for meal expenses while working at Fort Erie had been restored.

*Held*, the appeal is allowed. Fort Erie was not "the municipality where the employer's establishment to which he ordinarily reported for work" was located. Fort Erie was simply one of the "different places" at which he was required to work by virtue of the nature of his employment. That view of appellant's employment situation brings him within section 8(4). The expression "reported for work" when used with the word "ordinarily" applying the dictionary meaning of it, refers to reporting in a larger sense, not a narrower one, namely, "in most cases" or as a general rule. Substituting the word "ordinarily" for the words "commonly" and "usually" leads to the conclusion that the appellant qualifies for the meal deduction and the fact that there are two establishments in his base municipality does not affect the result. The purpose of the section is first to find the municipality where the employee usually reports for work and then to find whether or not he is entitled to meal expense deduction for having to be away from that municipality for more than twelve hours in the course of his employment. On that view of the section, it matters not whether there is only one or whether there are several establishments in the "base" community.

**Thomas Healy (Appellant)**

c.

**La Reine (Intimée)**

Cour d'appel, les juges Heald et Urie et le juge suppléant MacKay—Toronto, le 10 janvier; Ottawa, le 12 janvier 1979.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Frais de subsistance de l'employé tenu de s'absenter pour plus de douze heures de la municipalité dans laquelle est situé l'établissement de son employeur réclamés à titre de déduction — Employé accomplissant les deux tiers de son travail aux établissements situés dans la municipalité principale de son employeur, et le dernier tiers à un établissement de celui-ci situé dans une autre municipalité — L'employé a-t-il le droit de déduire ses frais de subsistance? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 8(1)h) et (4) — Loi d'interprétation, S.R.C. 1970, c. I-23, art. 3 et 26(7).*

Il s'agit d'un appel du jugement de la Division de première instance qui accueillait l'appel formé par l'intimée contre une décision de la Commission de révision de l'impôt. L'appellant travaillait pour un organisme ayant son siège social à Toronto et des places d'affaires à l'intérieur et à l'extérieur du Toronto métropolitain. Il accomplissait les deux tiers de son travail aux pistes de course situées dans le Toronto métropolitain, et le reste du temps à la piste de Fort-Érié. La question qui se pose est de savoir si l'appellant avait droit de réclamer ses frais de subsistance à titre de frais de déplacement encourus dans l'exercice de son emploi. Par suite de la décision de la Division de première instance, la cotisation d'impôt sur le revenu de l'appellant, établie par l'intimée pour l'année d'imposition 1973, qui rejetait la déduction réclamée pour ses frais de subsistance encourus alors qu'il travaillait à Fort-Érié, a été rétablie.

*Arrêt*: l'appel est accueilli. Fort-Érié n'était pas «la municipalité dans laquelle était situé l'établissement de l'employeur où il se présentait habituellement pour son travail». C'était tout simplement l'un des «différents endroits» où il devait se présenter pour son travail en raison de la nature de son emploi. Cette opinion sur la situation d'emploi de l'appellant le place dans le cadre de l'article 8(4). L'expression «se présentait pour son travail», lorsqu'elle est utilisée en liaison avec le mot «habituellement», selon le sens que lui donne le dictionnaire, renvoie aux mots se présentait, et leur confère un sens plus étendu, à savoir «dans la plupart des cas» ou comme une règle générale. Si l'on remplace le mot «habituellement» par les mots «communément» et «usuellement», on peut conclure que l'appellant a droit à la déduction des frais de subsistance, et le fait qu'il existe deux établissements dans la municipalité où il exerce son emploi ne change en rien la situation. L'article a pour objet d'établir en premier lieu dans quelle municipalité l'employé se présente ordinairement au travail, et ensuite de déterminer s'il a droit ou non à la déduction des frais de subsistance, étant donné que dans l'exécution de ses fonctions il a dû être absent de cette municipalité pendant plus de douze heures. Suivant cette interprétation de l'article, l'existence d'un ou de plusieurs établissements dans la municipalité «principale» est sans importance.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*J. L. McDougall* for appellant.  
*W. Lefebvre* and *C. G. Pearson* for respondent. <sup>a</sup>

SOLICITORS:

*Fraser & Beatty*, Toronto, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent. <sup>b</sup>

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

URIE J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1979] 1 F.C. 81] wherein the respondent's appeal from a decision of the Tax Review Board was allowed. As a result, the respondent's assessment for tax of the appellant's <sup>d</sup> income for the 1973 taxation year disallowing the deduction of the appellant's claim for meals while working at Fort Erie, Ontario, was restored.

The relevant facts may be briefly stated. The appellant at all material times resided in the Municipality of Metropolitan Toronto and was employed by the Ontario Jockey Club (hereinafter <sup>f</sup> called the Club) as a money room division head and, from time to time, as a money room captain, in the *pari mutuel* operations of his employer. He had been so employed for some twenty-five years prior to the trial in March 1978. At all material times, the appellant was a member of the <sup>g</sup> Mutuel Employees Association, Local 528, Service Employees International Union and as such his employment was subject to a collective bargaining agreement dated January 1, 1973.

The Ontario Jockey Club's head office was, in <sup>i</sup> 1973, and still is located in Rexdale, a part of the Municipality of Metropolitan Toronto. It operates six race tracks, including two in Metropolitan Toronto, namely, Woodbine and Greenwood and one at Fort Erie, Ontario, a municipality approximately 100 miles from Metropolitan Toronto. <sup>j</sup> The Club holds two thoroughbred race meets each year

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

*J. L. McDougall* pour l'appellant.  
*W. Lefebvre* et *C. G. Pearson* pour l'intimée.

PROCUREURS:

*Fraser & Beatty*, Toronto, pour l'appellant.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

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

LE JUGE URIE: Il s'agit d'un appel interjeté à l'encontre d'un jugement prononcé par la Division de première instance [[1979] 1 C.F. 81] qui accueillait l'appel formé par l'intimée contre une <sup>e</sup> décision de la Commission de révision de l'impôt. En conséquence, la cotisation d'impôt établie par l'intimée sur le revenu de l'appellant pour l'année d'imposition 1973, qui rejetait la déduction qu'il réclamait pour ses repas alors qu'il travaillait à Fort-Érié (Ontario) a été rétablie.

Les faits pertinents en l'espèce peuvent s'énoncer brièvement de la façon suivante: l'appellant résidant, pendant toute la période qui nous intéresse, dans le Toronto métropolitain, et il travaillait pour l'Ontario Jockey Club (ci-après appelé le Club), occupant le poste de chef de division de la salle de trésorerie et parfois celui de chef de la <sup>h</sup> salle de trésorerie en rapport avec les opérations de pari mutuel de son employeur. Il avait cumulé ces postes pendant quelque vingt-cinq ans avant que le procès n'ait lieu au mois de mars 1978. L'appellant, pendant toute la période considérée, était membre de la Mutuel Employees Association, section locale <sup>i</sup> 528 de l'Union internationale des employés des services, et à ce titre, son emploi relevait de l'application d'une convention collective en date du 1<sup>er</sup> janvier 1973.

En 1973, le siège social de l'Ontario Jockey Club était situé à Rexdale, partie du Toronto métropolitain, et il y est encore. Le Club exploite six pistes de course au nombre desquelles dont deux se trouvent dans le Toronto métropolitain, <sup>j</sup> soit les pistes Woodbine et Greenwood, et une autre à Fort-Érié (Ontario) à environ 100 milles du Toronto métropolitain. Le Club tient deux pro-

at each of the tracks mentioned. The appellant was assigned by the Club to work at different times in the year at each of the three tracks. In 1973, he worked at Fort Erie from April 15 to May 13 and from July 18 to September 1. While at Fort Erie he lived in a motel. He received no allowance or reimbursement from the Club for his travelling expenses to and from Fort Erie nor for the cost of accommodation and meal expenses incurred while he was in Fort Erie.

For the 1973 taxation year, the appellant deducted from his income the costs of transportation, accommodation and meals, incurred by him while he worked at Fort Erie. His claim for deduction of his transportation and accommodation expenses under section 8(1)(h) of the *Income Tax Act* was allowed by the Minister of National Revenue, but his claim for the deduction of \$504 for meal expenses was disallowed as not falling within the exception in section 8(4) of the Act. The quantum of the meal expense incurred was not disputed. The Tax Review Board sustained the appellant's appeal but the Trial Division reversed this decision and restored the assessment. It is from that judgment that this appeal is brought.

One of the other facts which should be mentioned is that while the Club has the right to determine where and when the employees covered by the collective agreement will work from time to time, a list, called an assignment list, is furnished to the Union if it requests it, and is posted by the Union at each of the tracks to inform the employees of their work assignments. The evidence also discloses that the employees' salaries are paid from the Club's head office in Toronto and are delivered by courier to the employees at whichever track they may be working. Disciplinary matters are handled initially at the tracks but final disposition of such matters is the responsibility of a senior officer at head office.

Sections 8(1)(h) and 8(4) of the *Income Tax Act*<sup>1</sup> read as follows:

<sup>1</sup> S.C. 1970-71-72, c. 63.

grammes de courses de pur sang chaque année à chacune des pistes mentionnées. Le Club a désigné l'appellant pour travailler, à différents moments de l'année, à chacune des trois pistes. En 1973, il a travaillé à Fort-Érié du 15 avril au 13 mai et du 18 juillet au 1<sup>er</sup> septembre. Pendant son séjour dans cette ville il vivait dans un motel. Il n'a reçu de la part du Club aucune allocation ni aucun remboursement pour ses frais de transport aller et retour, pas plus que pour ses frais de logement et de subsistance alors qu'il séjournait à Fort-Érié.

L'appellant, pour l'année d'imposition 1973, a déduit de son revenu les frais de transports, de logement et de subsistance engagés alors qu'il travaillait à Fort-Érié. La déduction qu'il réclamait pour ses frais de déplacement et de logement en vertu de l'article 8(1)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* a été accueillie par le ministre du Revenu national, mais celle du montant des frais de repas, soit \$504, a été refusée car elle ne relevait pas de l'exception prévue à l'article 8(4) de la Loi. Le montant lui-même des frais de repas n'est pas contesté. La Commission de révision de l'impôt a accueilli l'appel formé par l'appellant, mais la Division de première instance a infirmé cette décision et rétabli la cotisation. C'est à l'encontre de ce jugement qu'appel est interjeté.

Il serait bon de souligner parmi les autres faits, qu'il appartenait au Club d'établir la date et l'endroit où devraient travailler, à l'occasion, les employés régis par la convention collective. Il le faisait en fournissant, sur demande du syndicat, une liste d'affectation, et en l'affichant dans chacun des bureaux des pistes de course en vue d'informer les employés du lieu où ils devaient se présenter au travail. La preuve révèle également que c'est au siège social du Club à Toronto qu'on préparait la paye des employés, et qu'elle leur était livrée par messenger à la piste où ils travaillaient. Les questions de discipline se réglaient, en premier lieu, aux pistes de course, cependant, la décision finale était prise par un cadre supérieur au siège social.

Les articles 8(1)(h) et 8(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>1</sup> sont ainsi libellés:

<sup>1</sup> S.C. 1970-71-72, c. 63.

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;

(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 learned Trial Judge, after reviewing the evidence and ascertaining the dictionary meaning of "ordinarily" made the following finding [at pages 84-85]:

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 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.

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,

(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;

(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 savant juge de première instance après avoir examiné la preuve et vérifié le sens que les dictionnaires donnent au mot «habituellement», a tiré les conclusions suivantes [aux pages 84 et 85]:

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 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 concevoir 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.

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.

I agree with the learned Trial Judge, and, of course, the respondent does not disagree, that the appellant falls squarely within the provisions of section 8(1)(h) and was thus entitled to deduct his travelling expenses. However, with great deference, I disagree with his conclusion that section 8(4) precludes the appellant from deducting the cost of his meals while at Fort Erie in the course of his duties.

On the evidence, it is clear that:

(a) the head office of the Club (the employer), in 1973 and at the time of trial, was in the Municipality of Metropolitan Toronto;

(b) the employer from that head office assigned the employment schedules of its employees, disciplined them and paid them;

(c) the appellant, who resided in the Municipality of Metropolitan Toronto, having been assigned his employment schedule by his employer, the Club, in 1973 worked approximately two-thirds of his working time in establishments operated by the Club in the Municipality of Metropolitan Toronto;

(d) when the appellant worked at the Club's establishment in Fort Erie he was entitled to deduct his accommodation and travelling expenses pursuant to section 8(1)(h) of the Act since he was ordinarily required to carry on the duties of his employment in different places.

From all of the above, it logically follows, in my view, that clearly the municipality in which the appellant usually worked was the Municipality of Metropolitan Toronto. In that municipality, the employer had two establishments to which the appellant usually reported for work, depending

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.

J'estime, en accord avec le savant juge de première instance, et il va de soi que l'intimée ne le conteste pas, que le cas de l'appellant relève de l'article 8(1)(h) et qu'il avait donc droit de déduire ses frais de déplacement. Cependant, en toute déférence, je n'approuve pas sa conclusion selon laquelle l'article 8(4) ne permet pas à l'appellant de déduire le coût de ses repas quand il se trouvait à Fort-Érié pour son travail.

D'après la preuve, il est clair que:

a) le siège social du Club (c'est-à-dire l'employeur) était situé, en 1973 et au moment de l'audience, dans la municipalité du Toronto métropolitain;

b) c'est au siège social que l'employeur distribuait la paye, prenait les mesures disciplinaires et dressait les horaires de la répartition du travail de ses employés;

c) l'appellant, qui résidait dans la municipalité du Toronto métropolitain, ayant reçu de son employeur, soit le Club, son horaire de travail pour 1973, a accompli les deux tiers de son travail dans les établissements que le Club exploitait dans ladite municipalité;

d) lorsqu'il travaillait à l'établissement du Club, à Fort-Érié, l'appellant avait droit de déduire ses frais de logement et de déplacement conformément à l'article 8(1)(h) de la Loi, parce qu'il a été habituellement tenu d'exercer les fonctions de son emploi à différents endroits.

Il s'ensuit de façon logique et évidente en raison des faits susmentionnés que l'appellant travaillait habituellement dans la municipalité du Toronto métropolitain. L'employeur possédait deux établissements dans cette municipalité et l'appellant s'y présentait habituellement pour son travail, dépen-

upon which of the two was operating at the relevant time. In 1973 that usual reporting was interrupted while he worked in another of the employer's establishments outside of Toronto, at Fort Erie, as part of his duties, for a period representing approximately one-third of his working time in that year. That, as I see it, was not "the municipality where the employer's establishment to which he ordinarily reported for work" was located. It was simply one of the "different places" at which he was required to work by virtue of the nature of his employment. On the facts of this case, it seems to me that, indisputably, the Municipality of Metropolitan Toronto was the municipality in which was located the establishments to which the appellant usually or commonly reported for work.

The question thus becomes—does that view of the appellant's employment situation in 1973 bring him within section 8(4) for the purpose of deduction of his meal expenses in the computation of his taxable income? I believe that it does. *The Shorter Oxford English Dictionary* defines "ordinarily", *inter alia*, as "In most cases; usually, commonly".

Substituting, then, the word "ordinarily" for the expressions "commonly" and "usually" which are used in the analysis of the appellant's employment situation in the immediately preceding paragraphs, clearly leads to the conclusion that the appellant qualifies for the meal expense deduction unless the fact that there are two establishments in his base employment municipality affects the result. In my opinion, it ought not to. On any logical view of it, the purpose of the section is to first find the municipality where an employee usually reports for work and then to find whether or not he is entitled to meal expense deduction for having, in the course of his employment, to be away from that municipality for more than twelve hours. On that view of the section, it matters not whether there is only one or there are several establishments in the "base" municipality. The *Interpretation Act*, sections 3(1) and 26(7), permits such a

dant naturellement de celui qui était de service à ce moment-là. En 1973, l'appelant a dû interrompre son travail habituel alors que son employeur l'a affecté à un autre établissement situé à l'extérieur de Toronto, à Fort-Érié, pendant une période qui a représenté environ le tiers de ses activités cette année-là. A mon avis, cela n'était pas «la municipalité dans laquelle était situé l'établissement de l'employeur où il se présentait habituellement pour son travail». C'était tout simplement l'un des «différents endroits» où il devait se présenter pour son travail en raison de la nature de son emploi. Suivant les faits de l'espèce, il me semble évident que la municipalité du Toronto métropolitain était la municipalité dans laquelle étaient situés les établissements où l'appelant se présentait ordinairement ou généralement pour son travail.

d La question qui se pose est donc de savoir si cette opinion sur la situation d'emploi de l'appelant en 1973 le place dans le cadre de l'article 8(4) aux fins de la déduction de ses frais de repas dans le calcul de son revenu imposable. Je crois que ledit article s'applique à son cas. *The Shorter Oxford English Dictionary* donne, entre autres, la définition suivante du mot «*ordinarily*» (habituellement): [TRADUCTION] «Dans la plupart des cas; usuellement, communément».

f Si l'on remplace le mot «habituellement» par les mots «communément» et «usuellement» qui sont utilisés dans l'analyse de la situation d'emploi de l'appelant faite aux paragraphes précédents, on peut facilement conclure que l'appelant a droit à la déduction des frais de repas, à moins que l'existence de deux établissements dans la municipalité où il exerce son emploi ne vienne changer la situation. A mon avis, il ne devrait pas en être ainsi. En toute logique, l'article a pour objet d'établir en premier lieu dans quelle municipalité l'employé se présente ordinairement au travail, et ensuite de déterminer s'il a droit ou non à la déduction des frais de repas, étant donné que dans l'exécution de ses fonctions il a dû être absent de cette municipalité pendant plus de douze heures. Suivant cette interprétation de l'article, l'existence d'un ou de plusieurs établissements dans la municipalité «principale» est sans importance. Les articles

logical interpretation<sup>2</sup> without the necessity of holding, as the learned Trial Judge held, that both the words “municipality” and “establishment” must be read in the plural since, in the context of section 8(4) as I read it, a contrary intention, within the meaning of section 3(1), does appear.

Where the learned Trial Judge erred, I respectfully suggest, was in finding [at pages 84-85] that

In subsection 8(4), the word “ordinarily” is part of the phrase “where the employer’s establishment 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.

I think, on the contrary, that the expression “reported for work” when used with the word “ordinarily” applying the dictionary meaning of it, refers to the reporting in a larger sense, not a narrower one, namely, “in most cases” or as a general rule. To so interpret the words is consonant with what I think is necessary for the interpretation of section 8(4) which is to read it together with section 8(1)(h).

The objective of section 8(1)(h) is to enable employees who are required by their employment to work from time to time away from the places at which they usually work, to deduct their out-of-pocket expenses in so doing. Section 8(4) is designed to prevent abuses in the application of section 8(1)(h) but not to prevent the legitimate deduction of expenses properly incurred while working at different places. As I see it, the rather restrictive interpretation adopted by the Trial Judge would unfairly detract from the overall objective of the sections.

<sup>2</sup> *Interpretation Act*, R.S.C. 1970, c. I-23.

3. (1) Every provision of this Act extends and applies, unless a contrary intention appears, to every enactment, whether enacted before or after the commencement of this Act.

26. ...

(7) Words in the singular include the plural, and words in the plural include the singular.

3(1) et 26(7) de la *Loi d'interprétation* permettent d'arriver à une telle interprétation<sup>2</sup> logique, sans qu'il soit nécessaire de conclure, comme l'a fait le distingué juge de première instance, que les mots «municipalité» et «établissement» écrits au singulier doivent comprendre le pluriel, étant donné, selon mon interprétation de l'article 8(4), qu'il se dégage une intention contraire, au sens de l'article 3(1).

En toute déférence, j'estime que le distingué juge de première instance a commis une erreur lorsqu'il a conclu [aux pages 84 et 85] que:

Dans ce dernier paragraphe [8(4)], le mot «habituellement» figure dans le membre de phrase «dans 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.

Je suis d'avis qu'au contraire l'expression «se présentait pour son travail» lorsqu'elle est utilisée en liaison avec le mot «habituellement», selon le sens que lui donne le dictionnaire, renvoie aux mots se présentait, et leur confère un sens plus étendu, à savoir, «dans la plupart des cas» ou comme une règle générale. Une telle interprétation des mots coïncide avec ce qui me paraît nécessaire pour interpréter l'article 8(4) qui doit être lu conjointement avec l'article 8(1)(h).

L'article 8(1)(h) a pour but de permettre aux employés qui sont tenus en raison de leur emploi de travailler à l'occasion ailleurs qu'aux lieux où ils exercent habituellement leurs fonctions, de déduire les débours que cela leur a occasionnés. L'article 8(4) a pour but d'empêcher les abus dans l'application de l'article 8(1)(h) et non pas de faire obstacle à la déduction légitime de dépenses régulièrement engagées alors qu'ils travaillaient à différents endroits. A mon avis, l'interprétation restrictive que le juge de première instance a retenue aurait pour effet de limiter injustement la portée générale des articles.

<sup>2</sup> *Loi d'interprétation*, S.R.C. 1970, c. I-23.

3. (1) A moins qu'une intention contraire n'apparaisse, chacune des dispositions de la présente loi s'étend et s'applique à tout texte législatif, que celui-ci soit édicté avant ou après l'entrée en vigueur de la présente loi.

26. ...

(7) Les mots écrits au singulier comprennent le pluriel, et le pluriel comprend le singulier.

For all the above reasons, I would allow the appeal and refer the assessment here in issue back to the Minister of National Revenue for re-assessment allowing the deduction by the appellant of his meal costs in 1973 amounting to \$504. The appellant should be entitled to his costs of the appeal as well as the costs at trial as awarded to him by the judgment of the Trial Division.

\* \* \*

HEALD J.: I concur.

\* \* \*

MACKAY D.J.: I agree with the reasons and conclusions of my brother Urie.

Pour les motifs susmentionnés, je suis d'avis d'accueillir l'appel et de renvoyer la cotisation en cause au ministre du Revenu national pour qu'il établisse une nouvelle cotisation permettant à l'appelant de déduire ses frais de repas pour l'année d'imposition 1973, soit la somme de \$504. L'appelant devrait avoir droit à ses dépens de l'appel ainsi qu'à ceux que lui a accordés le jugement de la Division de première instance.

*a*

\* \* \*

LE JUGE HEALD: Je souscris.

\* \* \*

LE JUGE SUPPLÉANT MACKAY: Je suis d'accord avec les motifs rendus par mon collègue le juge Urie ainsi qu'avec les conclusions qu'il a tirées.

*c*