

A-1185-84

A-1185-84

**Her Majesty the Queen (*Appellant*)**

v.

**Justin A. Cork (*Respondent*)**

INDEXED AS: CANADA v. CORK (C.A.)

Court of Appeal, Heald, Marceau and Stone J.J.A.—Toronto, May 8; Ottawa, May 16, 1990.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Whether rent, insurance and automobile expenses deductible under s. 18(1)(a),(h) of Act, by self-employed mechanical design draftsman using room in home as office and travelling to and from different work sites — Whether office or work sites locus in quo of exercise of trade — Whether travel from home to work sites and return travel qua home or qua place of work — Trial Judge not erring in finding respondent using home as basis of business operations — Evidence establishing need for office — Travelling expenses incurred while away from home carrying on business — Travel from house and back was qua work and not qua home — Trial Judge not erring in finding rent and insurance expenses deductible.*

**Sa Majesté la Reine (*appelante*)**

c.

a

**Justin A. Cork (*intimé*)**

RÉPERTORIÉ: CANADA c. CORK (C.A.)

b Cour d'appel, juges Heald, Marceau et Stone, J.C.A.—Toronto, 8 mai; Ottawa, 16 mai 1990.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Un dessinateur industriel indépendant utilisant une chambre de sa maison comme bureau et voyageant pour se rendre à différents lieux de travail et retournant chez lui peut-il, en vertu de l'art. 18(1)a),h) de la Loi, déduire le loyer, les primes d'assurance et les frais d'automobile qu'il a payés? — Le bureau ou les lieux de travail sont-ils le locus in quo pour l'exercice des activités commerciales? — Le déplacement entre domicile et lieu de travail et le retour constituent-ils un déplacement au titre du chez soi ou au titre du lieu de travail? — C'est à juste titre que le juge de première instance a conclu que l'intimé avait utilisé sa maison comme base de ses activités — La preuve établit la nécessité d'un bureau — L'intimé a engagé les frais de déplacement alors qu'il était absent de chez lui, dans le cadre de l'exploitation de son entreprise — Le déplacement en provenance et à destination de chez soi était effectué au titre du lieu de travail et non au titre du chez soi — Le juge de première instance a eu raison de conclure à la déductibilité du loyer et des dépenses en assurance.*

## STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, s. 12(1)(a),(h).  
*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 18(1)(a),(h).  
*Income Tax Act*, 1952, 15 & 16 Geo. 6, c. 10 (U.K.), s. 137(a).

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## APPLIED:

*Horton v Young (Inspector of Taxes)*, [1971] 3 All ER 412 (C.A.).

## DISTINGUISHED:

*Cumming, Ronald K. v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 Ex.C.R. 425; (1967), C.T.C. 462; (1967), 67 DTC 5312.

## REFERRED TO:

*The Queen v. Cork (J)*, [1984] CTC 479; (1984), 84 DTC 6515 (F.C.T.D.); *Newsom v. Robertson (Inspector of Taxes)*, [1952] 2 All E.R. 728 (C.A.); *Lessard v. Paquin et al.*, [1975] 1 S.C.R. 665; (1974), 56 D.L.R. (3d) 726; 10 N.R. 620; *The Queen v. Gurd's Products Co*

## LOIS ET RÈGLEMENTS

f

*Income Tax Act*, 1952, 15 & 16 Geo. 6, chap. 10 (R.-U.), art. 137a).  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 18(1)a),h).  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 12(1)a),h).

g

## JURISPRUDENCE

## DÉCISION APPLIQUÉE:

*Horton v Young (Inspector of Taxes)*, [1971] 3 All ER 412 (C.A.).

## DISTINCTION FAITE AVEC:

*Cumming, Ronald K. v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 R.C.É 425; (1967), C.T.C. 462; (1967), 67 DTC 5312.

## DÉCISIONS CITÉES:

*The Queen v. Cork (J)*, [1984] CTC 479; (1984), 84 DTC 6515 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Newsom v. Robertson (Inspector of Taxes)*, [1952] 2 All E.R. 728 (C.A.); *Lessard c. Paquin et autres*, [1975] 1 R.C.S. 655; (1974), 56 D.L.R. (3d) 726; 10 N.R. 620; *La Reine c. Gurd's Products Co*

*Ltd.*, [1985] 2 CTC 85; (1985), 85 DTC 5314; 60 N.R. 184 (F.C.A.).

COUNSEL:

*R. E. Taylor and M. Judith Sheppard* for a  
appellant.  
*Brian R. Carr and Neal H. Armstrong* for  
respondent.

SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for  
appellant.  
*Davies, Ward & Beck*, Toronto, for respond-  
ent.

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

STONE J.A.: This is an appeal from the judg-  
ment of Muldoon J. [[1984] CTC 479 (F.C.T.D.)] d  
rendered September 21, 1984, whereby the appel-  
lant's appeal from the decision of the Tax Review  
Board with respect to reassessments of income tax  
for the taxation years 1974, 1975 and 1976, was  
dismissed with costs. In computing his income e  
from his earnings as a self-employed mechanical  
design draftsman for those years Mr. Cork deduct-  
ed automobile expenses (including a proportionate  
share of capital costs allowance), rent and insur- f  
ance premiums. It is the deductibility of these  
amounts that is at issue in the present appeal.

Work engagements

Mr. Cork resided in the City of Toronto in the  
years in question, and worked at a number of sites  
for various periods of time both inside and outside  
of the Metropolitan area. Most of his engagements h  
were arranged through placement agencies whose  
services the respondent retained. The duration of  
each engagement varied from 30 to 157 days.  
Three engagements for 1, 30 and 47 days, were  
arranged directly by Mr. Cork.

Engagements effected through a placement  
agency were arranged in the following manner. j  
The agency required of Mr. Cork information  
about his qualifications and availability. After sol-

*Ltd.*, [1985] 2 CTC 85; (1985), 85 DTC 5314; 60 N.R. 184 (C.A.F.).

AVOCATS:

*R. E. Taylor et M. Judith Sheppard* pour  
l'appelante.  
*Brian R. Carr et Neal H. Armstrong* pour  
l'intimé.

b PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour  
l'appelante.  
*Davies, Ward & Beck*, Toronto, pour l'intimé.

c

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

LE JUGE STONE, J.C.A.: Appel est interjeté du  
jugement [[1984] CTC 479 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.)] par  
lequel le juge Muldoon a, le 21 septembre 1984,  
rejeté avec dépens l'appel formé par l'appelante  
contre la décision de la Commission de révision de  
l'impôt relative aux nouvelles cotisations d'impôt  
sur le revenu établies pour les années d'imposition  
1974, 1975 et 1976. En calculant son revenu tiré  
de ce qu'il a gagné en tant que dessinateur indus-  
triel indépendant pendant ces années, M. Cork a  
déduit les frais d'automobile (y compris une part  
proportionnelle de la déduction pour amortisse-  
ment), le loyer et les primes d'assurance. C'est la  
déductibilité de ces montants qui est en litige dans  
le présent appel.

g Les engagements de travail

M. Cork habitait la ville de Toronto dans les  
années en question, et il a travaillé à divers  
endroits pour des périodes différentes, tant à l'inté-  
rieur qu'à l'extérieur de la communauté urbaine. Il  
a obtenu la plupart de ses engagements par l'entre-  
mise des agences de placement aux services des-  
quelles il recourait. La durée de chaque engage-  
ment variait entre 30 et 157 jours. C'est M. Cork  
qui a lui-même pris des dispositions pour obtenir  
trois engagements de un jour, de 30 et de 47 jours  
respectivement.

Voici la procédure d'obtention des engagements  
par l'entremise d'une agence de placement. j  
L'agence exigeait de M. Cork qu'il donne des  
renseignements sur ses qualifications et sa dispo-

iciting clients, the agency notified Mr. Cork if and when work suitable to his qualifications was available. Mr. Cork was referred to the client for approval, after which a contract was made between him and the agency for an hourly fee to be paid by the agency. In turn, the agency contracted with the client for an hourly fee including a mark-up for providing the drafting services.

Mr. Cork's practice was to take with him to a work site a bag, a brief case and items such as special pencils, squares, rubbers and instruments for drawing circles and straight lines for working on a drafting table. Other equipment and materials were provided at the site. The work was done on an hourly basis including overtime. Mr. Cork kept a record of his hours on time sheets provided by the agency and these were signed by an engineer of the client. These records enabled him to prepare an invoice at the end of each work week showing the number of hours worked during the week and the agreed upon rate of pay. The invoice was dispatched to the agency for payment.

#### Use of taxpayer's home

During the taxation years in question, Mr. Cork used one of the bedrooms in his residence as an office. It contained a desk and chair, a lamp, a typewriter, a filing cabinet and a drafting board. This room was used by him for preparing the invoices, updating his resumé, typing letters to prospective employers and making calculations and preparing sketches in connection with the then current engagement. It was also used by him for filling out income tax forms as well as for keeping track of expenses and for paying hydro and medical bills. The drafting board in this room was used by him, for the most part, in designing a speed boat on his own time during evenings and on Saturdays.

#### Expenses claimed

In computing his income as a self-employed mechanical design draftsman for the taxation years in question, Mr. Cork claimed the following amounts as deductions:

bilité. Après avoir sollicité des clients, l'agence informait M. Cork du travail correspondant à ses qualifications et du moment de la disponibilité de ce travail. On lui disait de s'adresser au client aux fins d'approbation, après quoi un contrat était conclu entre lui et l'agence relativement à la rémunération horaire à payer par l'agence. À son tour, l'agence passait avec le client un contrat portant sur la rémunération horaire comprenant une majoration pour la fourniture des dessins.

M. Cork avait pour habitude d'apporter à un lieu de travail un sac, une serviette et des articles tels que des crayons spéciaux, des équerres, gommages et des instruments permettant de faire des cercles et des lignes droites, et il s'en sert pour travailler sur une planche à dessin. D'autres matériaux étaient fournis sur place. Le travail s'effectuait à l'heure, y compris le surtemps. M. Cork consignait ses heures sur des feuilles de présence fournies par l'agence, et celles-ci sont signées par un ingénieur du client. Ces documents lui permettaient de préparer, à la fin de chaque semaine de travail, une facture montrant le nombre d'heures travaillées au cours de la semaine et le taux de rémunération convenu. La facture était envoyée à l'agence aux fins de paiement.

#### Utilisation du domicile du contribuable

Au cours des années d'imposition en cause, M. Cork utilisait une des chambres à coucher de sa résidence comme bureau. Il y avait un bureau et une chaise, une lampe et une machine à écrire, un classeur et une planche à dessin. C'est là qu'il préparait les factures, mettait à jour son curriculum vitae, tapait les lettres destinées aux employeurs éventuels, effectuait ses calculs et préparait des croquis relativement à l'engagement en cours. Il s'en servait également pour remplir les formules d'impôt sur le revenu ainsi que pour être au courant des dépenses et payer les factures hydro-électriques et médicales. Pour ce qui est de la planche à dessin dans cette chambre, il l'utilisait surtout pour concevoir un hors-bord à ses propres heures, au cours des soirées et les samedis.

#### Les dépenses réclamées

En calculant son revenu qu'il a gagné au cours des années d'imposition en cause en tant que dessinateur industriel indépendant, M. Cork a réclamé les sommes suivantes à titre de déduction:

	1974	1975	1976
Accounting, Legal	\$ 130.00	\$ 100.00	\$ 125.00
Automobile*	1,078.97	970.13	2,092.24
Business Tax, Fees, Licence	25.00	"nil"	"nil"
Fire & Liability Insurance*	33.00	33.00	33.00
Interest, Bank Charges	2.00	6.00	"nil"
Postage, Stationery	87.50	122.15	75.79
Rent:*(2/6 of total rent paid)	1,169.22	1,180.00	1,274.40
Telephone (business portion)	99.12	141.85	200.13
Subscriptions	26.00	"nil"	"nil"
Capital Cost Allowance	"nil"	400.00	1,341.15
Travelling Expenses (other than automobile)	"nil"	"nil"	1,114.03
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	\$2,650.81	\$2,953.13	\$6,255.74

\*items under appeal

The bulk of automobile expenses claimed was for driving to and from work sites.

### Statutory provisions

Whether the expenses in dispute are deductible in computing Mr. Cork's income for the taxation years in question depends upon the true construction of paragraphs 18(1)(a) and (h) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, (the "Act"). Those paragraphs read:

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from the business or property;

(h) personal or living expenses of the taxpayer except travelling expenses (including the entire amount expended for meals and lodging) incurred by the taxpayer while away from home in the course of carrying on his business;

### The trial judgment

The learned Trial Judge concluded that the expenses were deductible and, in doing so, made the following findings of fact:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> At p. 481.

	1974	1975	1976
Frais de comptabilité et frais judiciaires	130,00 \$	100,00 \$	125,00 \$
Frais d'automobile*	1 078,97	970,13	2 092,24
Taxes d'affaires, droits et permis	25,00	«néant»	«néant»
Assurance-incendie et responsabilité*	33,00	33,00	33,00
Intérêts et frais bancaires	2,00	6,00	«néant»
Timbres et papeterie	87,50	122,15	75,79
Loyer*(2/6 du loyer total payé)	1 169,22	1 180,00	1 274,40
Téléphone (partie imputable à l'entreprise)	99,12	141,85	200,13
Abonnements	26,00	«néant»	«néant»
Déduction pour amortissement	«néant»	400,00	1 341,15
Frais de déplacement (sauf automobile)	«néant»	«néant»	1 114,03
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	2 650,81	\$2 953,13	\$6 255,74 \$

\*articles faisant l'objet de l'appel

<sup>d</sup> La plus grande partie des frais d'automobile réclamés portait sur les déplacements en auto à destination et en provenance des lieux de travail.

### Les dispositions législatives

<sup>e</sup> Que les dépenses litigieuses soient déductibles dans le calcul du revenu de M. Cork pour les années d'imposition en question dépend de la vraie interprétation des alinéas 18(1)a) et h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, modifiée par S.C. 1970-71-72, chap. 63 (la «Loi»). Ces alinéas sont ainsi rédigés:

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable, tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles:

a) un débours ou une dépense sauf dans la mesure où elle a été faite ou engagée par le contribuable en vue de tirer un revenu des biens ou de l'entreprise ou de faire produire un revenu aux biens ou à l'entreprise;

<sup>h</sup>

h) le montant des frais personnels ou frais de subsistance du contribuable, sauf les frais de déplacement (y compris la somme intégrale dépensée pour les repas et le logement) engagés par le contribuable alors qu'il était absent de chez lui, dans le cadre de l'exploitation de son entreprise;

<sup>i</sup>

### Le jugement de première instance

<sup>j</sup> Le juge de première instance a conclu que les dépenses étaient déductibles et, en le faisant, il a tiré les conclusions de fait suivantes<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> À la p. 481.

The evidence satisfactorily establishes the defendant's need for an office or base of business operations. Most frequently he obtained engagements to perform his drafting services through placement agencies. But not being clairvoyant about further prospects of obtaining work he wrote directly to prospective employers, typing the letters in his office. There he up-dated his resumé of work experience from time to time: thrice in 1974, four times in 1975, and thrice again in 1976. In 1974-75 he made many telephone calls to placement agencies. (He did not place a telephone extension line from his living room into his office, simply to avoid the expense of so doing.) In his office the defendant kept a desk and chair, a typewriter, a lamp, a filing cabinet, his invoice forms and letterheads, as well as a small drafting board. He kept his drafting instruments there. Also, since time was of the essence in his work, he used his office to perform calculations and to prepare sketches for the next day's work. The defendant's office was, as Denning, M.R. put it in *Horton v Young*, [1971] 3 All ER 412, the "locus in quo" from which the defendant's trade radiated to the various sites as his work demanded.

#### Paragraph 18(1)(h) expenses

I shall deal, first, with the deductibility of the travelling expenses. Counsel for the appellant submits that these should not be allowed because they do not fit within any of the categories of expenses that have been recognized to be deductible, namely, (a) where the travel itself is a service for which the taxpayer's customers are required to pay, as would be in the case of a home appliance repairman; (b) where the taxpayer does his income earning work at this home and goes out from that place to pick up the work; (c) where the taxpayer works away from his home but does a substantial amount of administrative work at home and that work is an integral part of the income earning process in nature and quantity (*Cumming, Ronald K. v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 Ex. C.R. 425; (1967), 67 DTC 5312, was cited for the proposition); (d) where the taxpayer works mainly away from his home but has to return to the home so that he may discover where he is going to be working the next day (*Horton v Young (Inspector of Taxes)*, [1971] 3 All ER 412 (C.A.) was cited for the proposition).

Counsel for the appellant submits as a general proposition that a taxpayer's trade or profession is

La preuve démontre de façon satisfaisante que le défendeur avait besoin d'un bureau ou d'un lieu d'où il pouvait effectuer ses activités. Le plus souvent, c'est par l'entremise d'agences de placement qu'il obtenait les engagements aux termes desquels il fournissait ses services de dessinateur. N'étant pas doué de seconde vue quant à ses possibilités d'obtenir d'autres contrats, il écrivait directement aux employeurs éventuels et tapait les lettres dans son bureau. C'est là qu'il mettait à jour son *curriculum vitae*; il l'a fait à trois reprises en 1974, quatre fois en 1975 et trois fois en 1976. En 1974-1975, il a téléphoné à plusieurs reprises à diverses agences de placement. (Il a décidé de ne pas faire installer de ligne supplémentaire entre son salon et son bureau, uniquement pour éviter les frais que cela entraînait.) Dans son bureau, le défendeur avait un bureau, un fauteuil, une machine à écrire, une lampe, un classeur, des formules de facture et du papier à en-tête, de même qu'une petite planche à dessin. Il y conservait également ses instruments de dessin. Par ailleurs, étant donné que les délais étaient de rigueur dans son travail, il se servait de son bureau pour effectuer des calculs et préparer des croquis pour le lendemain. Le bureau du défendeur était ce que le maître des rôles Denning a appelé, dans l'arrêt *Horton v Young*, [1971] 3 All ER 412, le «locus in quo» à partir duquel le défendeur exerçait ses activités commerciales vers les différents endroits où il devait effectuer son travail.

#### Les frais prévus à l'alinéa 18(1)h)

Tout d'abord, je vais aborder la question de la déductibilité des frais de déplacement. L'avocat de l'appelante soutient que ces frais ne devraient pas être accordés puisqu'ils ne rentrent dans aucune des catégories de frais dont on a reconnu qu'elles sont déductibles: a) lorsque le déplacement lui-même est un service pour lequel les clients du contribuable sont tenus de payer, comme ce serait le cas d'un ouvrier d'entretien d'appareils à domicile; b) lorsque le contribuable fait son travail productif de revenu à domicile mais il en sort pour prendre l'ouvrage; c) lorsque le contribuable travaille loin de chez lui, mais fait une grande partie du travail administratif à la maison et que ce travail fait partie intégrante du processus d'obtention d'un revenu quant à la nature et à la quantité (l'arrêt *Cumming, Ronald K. v. Minister of National Revenue*, [1968] 1 R.C.É. C.R. 425; (1967), 67 DTC 5312 a été cité pour étayer cette idée); d) lorsque le contribuable travaille principalement loin de chez lui, mais il doit y retourner pour savoir où il va travailler le jour suivant (l'arrêt *Horton v Young (Inspector of Taxes)*, [1971] 3 All ER 412 (C.A.) a été cité pour étayer cette idée).

L'avocat de l'appelante soutient généralement que le métier ou la profession d'un contribuable est

exercised at the place where it is actually carried out and that, in the present case, Mr. Cork did not exercise his trade or profession as a draftsman in the room of his home but, rather, only did so when he arrived at the premises of the placement agency's client. He relies on *Newsom v. Robertson (Inspector of Taxes)*, [1952] 2 All E.R. 728 (C.A.), and argues that travel from home to work and return is not travel "while away from home in the course of carrying on . . . business" in the sense of paragraph 18(1)(h). Counsel says also that it is necessary in each case to examine the true nature and purpose of the travel engaged in by a taxpayer by answering the question: Was the travel from home to a place of work travel from the home *qua* home or *qua* place of work and similarly, was the travel home again from the place of work at the end of the day travel to the home *qua* home or *qua* place of work? The answer in the present case, it is argued, is that the travel from the home and back was *qua* home and not *qua* place of work.

Counsel for the respondent asserts that the case is governed by *Cumming and Horton*. I find, however, that the circumstances in *Cumming* were materially different. They are summarized in the headnote [of DTC at page 5312]:

The appellant physician engaged exclusively in the practice of his specialty which was anaesthesia. All his professional services were rendered in one particular civic hospital and all the administrative work in connection with his practice was conducted in his home. He received no money from the hospital, his income consisting of payments made directly to him by his patients. For the years 1962 and 1963 he claimed deductions of \$1,454 and \$1,002 respectively. These amounts consisted of operating expenses and capital cost allowance in respect of the automobile and they represented 90 per cent of the total costs of maintaining and operating it. When the Minister disallowed the whole of the amount claimed for capital cost allowance and all but \$100 of the amount claimed for capital cost allowance and all but \$100 of the amount claimed for operating expenses, this appeal was taken to the Exchequer Court.

*Held:* The appeal was allowed in part on both counts. It was admitted in the course of argument that the appellant conducted part of his practice at his home, that the nature of the business was such that the bookkeeping and financial activities had to be carried on at a location different from that where the patients were treated and that there were no office facilities available to him at the hospital where he might have carried out this part of his business. Since the base of the appellant's

exercé à l'endroit où il est exercé réellement et que, en l'espèce, M. Cork n'a pas exercé son métier ou sa profession de dessinateur dans la chambre de sa maison, mais il ne le faisait que lorsqu'il arrivait aux locaux du client de l'agence de placement. Il s'appuie sur l'arrêt *Newsom v. Robertson (Inspector of Taxes)*, [1952] 2 All E.R. 728 (C.A.), pour prétendre que le trajet entre le domicile et le travail et le retour ne constituent pas un déplacement «alors qu'il était absent de chez lui, dans le cadre de l'exploitation de son entreprise» au sens de l'alinéa 18(1)h). L'avocat prétend également qu'il est nécessaire dans chaque cas d'examiner la nature et la fin véritables du déplacement effectué par le contribuable en répondant à la question: le fait de se rendre de chez soi au lieu de travail constituait-il un déplacement au titre du chez soi ou au titre du lieu de travail; la même question se pose pour le retour chez soi en provenance du lieu de travail à la fin de la journée. L'appelante fait valoir que la réponse en l'espèce est que le déplacement en provenance et à destination de chez soi était effectué au titre du chez soi et non au titre du lieu de travail.

L'avocat de l'intimé affirme que l'espèce est régie par les affaires *Cumming* et *Horton*. Je constate toutefois que les faits de l'affaire *Cumming* sont réellement différents. Ils sont ainsi résumés dans le sommaire [du DTC à la page 5312]:

[TRADUCTION] L'appellant était un médecin exerçant uniquement sa spécialité qui était l'anesthésie. Tous ses services professionnels étaient rendus dans un hôpital civique donné et tout le travail administratif relatif à l'exercice de sa profession s'effectuait chez lui. Il ne recevait aucune rémunération de l'hôpital et son revenu provenait de paiements que ses patients lui effectuaient directement. Pour les années 1962 et 1963, il a réclamé des déductions de 1 454 \$ et de 1 002 \$ respectivement. Ces sommes correspondaient aux dépenses d'exploitation et à l'allocation de coût en capital relatives à l'automobile, et elles représentaient 90 pour cent des frais totaux engagés pour l'entretenir et pour la faire fonctionner. Lorsque le ministre a rejeté la totalité de la somme réclamée à titre d'allocation de coût en capital et n'a autorisé, sur le montant réclamé au titre des dépenses d'exploitation, que la déduction d'une somme de 100 \$, le présent appel a été interjeté devant la Cour de l'Échiquier.

*Jugement:* L'appel est en partie accueilli sur tous les deux points. Il est reconnu au débat que l'appellant a exercé une partie de sa profession chez lui, que la nature de l'entreprise était telle que la comptabilité et les activités financières devaient s'effectuer à un endroit différent de celui où les patients étaient traités, et qu'il n'existait à l'hôpital aucun endroit où il aurait pu exercer une partie de son entreprise. Puisque le domicile de l'appellant était l'endroit où il exerçait sa

practice was his home, the cost of travelling to and from the hospital to render service was incurred for the purpose of gaining income from his practice. All such expenses, therefore, fell within the exception to section 12(1)(a) and were properly deductible and none of them could be classed as personal or living expenses within the prohibition of section 12(1)(h) as the Minister contended.<sup>2</sup>

It seems to me that the facts in *Horton* were very much more like those of the case at bar. The taxpayer was a "labour only" sub-contracting bricklayer who was employed by a building contractor. He lived at his home at 2 Peshurst Close, Eastbourne where he kept the tools and books of his trade. Before each contract was entered into, the building contractor met the taxpayer at the latter's house where the two agreed upon the site to be worked and the rate to be paid. The taxpayer was the leader of a small team of bricklayers. He picked up the others in his car and took them to the work sites and back. The question for the Court of Appeal was whether the taxpayer was entitled to deduct his travelling expenses under paragraph 137(a) of the *Income Tax Act*, 1952 [15 & 16 Geo. 6, c. 10] (U.K.) which provided that no sum could be deducted in respect of "any disbursements or expenses, not being money wholly and exclusively laid out or expended for the purposes of the trade, profession or vocation". This language seems, if anything, to be somewhat more stringent than that of paragraph 18(1)(h).

Each of the Judges who heard the appeal gave reasons for concluding that the expenses were properly deducted. At pages 414-415, Lord Denning M.R. said:

I prefer to go by the decisions in actual cases. Take *Newsom v Robertson (Inspector of Taxes)* ([1952] 2 All ER 728; [1953] Ch 7). Mr Newsom was a barrister who lived at Whipnade. He travelled each day to his work in his chambers in Lincoln's Inn. It was held that Mr Newsom could not deduct the expenses of travelling from Whipnade to his chambers in London. The reason was because Mr Newsom's base of operations was his chambers at Old Square in London.

The present case is very different. Mr Horton's base of operations was Eastbourne. He claims his travelling expenses to and from that base. I think he is entitled to deduct them. Counsel for the Crown in his reply put the position very neatly. He said: "If the locus in quo of the trade was Eastbourne and

profession, les frais de déplacement à destination et en provenance de l'hôpital engagés pour rendre service ont été engagés pour tirer un revenu de sa profession. Toutes ces dépenses correspondent à l'exception de l'alinéa 12(1)a) et sont à bon droit déductibles; aucune d'entre elles ne peut être qualifiée de frais personnels ou de frais de subsistance au sens de l'interdiction prévue à l'alinéa 12(1)h) comme l'a prétendu le ministre<sup>2</sup>.

Il me semble que les faits de l'affaire *Horton* ressemblent bien davantage à ceux de l'espèce. Le contribuable était «un travailleur seulement» donnant des sous-contrats à un maçon en briques qui était engagé par un entrepreneur. Il vivait dans sa maison sise au 2 Peshurst Close, Eastbourne, où il gardait les outils et les livres de son métier. Avant la conclusion de chaque contrat, l'entrepreneur rencontrait le contribuable à la résidence de celui-ci où les deux convenaient du lieu où le travail devait s'effectuer et du taux qui devait être payé. Le contribuable était le chef d'un petit groupe de maçons en briques. Il prenait les autres dans sa voiture pour les transporter aux chantiers et les ramener. Il y avait lieu pour la Cour d'appel de trancher la question de savoir si le contribuable était en droit de déduire ses frais de déplacement en vertu de l'alinéa 137a) de la *Income Tax Act*, 1952 [15 & 16 Geo. 6, chap. 10] (R.-U.) qui prévoyait qu'aucune somme ne pourrait être déduite à l'égard de [TRADUCTION] «tous débours ou toutes dépenses qui ne sont pas entièrement et exclusivement engagés aux fins du métier ou de la profession». Ce langage semble, s'il en est, quelque peu plus strict que celui de l'alinéa 18(1)h).

Chacun des juges qui ont connu de l'appel a motivé la conclusion que les dépenses avaient à juste titre été déduites. Aux pages 414 et 415, lord Denning, M.R., s'est prononcé en ces termes:

[TRADUCTION] Je préfère me fonder sur les décisions rendues dans des affaires réelles. Examinons l'arrêt *Newsom v Robertson (Inspector of Taxes)* ([1952] 2 All ER 728; [1953] Ch 7). M. Newsom était avocat et vivait à Whipnade. Il se déplaçait chaque jour pour aller travailler dans son cabinet à Lincoln's Inn. Il a été décidé que M<sup>c</sup> Newsom ne pouvait déduire les frais de déplacement de Whipnade à son cabinet de Londres. La raison en était que sa base d'exploitation était son cabinet à Old Square de Londres.

L'espèce est très différente. La base d'exploitation de M. Horton était Eastbourne. Il réclame ses frais de déplacement qu'il a engagés pour se rendre à cette base et pour en revenir. J'estime qu'il est en droit de les déduire. Dans sa réponse, l'avocat de la Couronne a habilement exprimé son point de vue.

<sup>2</sup> Paragraphs 12(1)(a) and (h) of R.S.C. 1952, c. 148 correspond with paragraphs 18(1)(a) and (h) of S.C. 1970-71-72, c. 63.

<sup>2</sup> Les alinéas 12(1)a) et h) de S.R.C. 1952, chap. 148 correspondent aux alinéas 18(1)a) et h) de S.C. 1970-71-72, chap. 63.

his trade really radiated from Eastbourne as a centre, I admit that the travelling expenses would be deductible". But counsel went on to urge that the locus in quo of the taxpayer's trade was not Eastbourne or a house in Eastbourne, but it was a shifting base from one building site to another; and on that account the only expenses that could be deducted were the travelling between sites. I do not think that is the right view. On the finding of the commissioners, there is only one reasonable inference to draw from the primary facts. It is that Mr Horton's house at Eastbourne was the locus in quo of the trade, from which it radiated as a centre. He went from it to the surrounding sites according as his work demanded.

During the argument we discussed the case of a circuiter, ie the barrister who has his home near London, but spends most of his time on the circuit. He hardly ever appears at his chambers in London. He probably telephones every day, but rarely puts in an appearance. The locus in quo of his trade or profession — from which it radiates — is his home. I am glad to know that his travelling expenses to and from his home to the circuit are allowed by the Revenue. It is said to be done as a matter of concession. But I think it is more. He is entitled under the statute to deduct the expenses; because they are wholly and exclusively incurred for the purposes of his profession.

If the commissioners were right, it would lead to some absurd results. Suppose that Mr Horton had a job at a site 200 yards away from his home, and another one at Reigate, 45 miles away. All he would have to do would be to go for five minutes to the site near home and then he would get his travelling expenses to and from Reigate. I can well see that he could so arrange his affairs that every morning he would have to call at a site near home. Instead of going to that absurdity, it is better to hold that his expenses to and from his home are all deductible.

Lord Justice Salmon began his reasons for judgment in this way, at page 415:

I agree. If one thing is clear, it is that a man who carries on the trade of a bricklaying sub-contractor cannot do so without entering into sub-contracts. The case shows that the taxpayer negotiated and entered into all his sub-contracts at 2 Penshurst Close, Eastbourne. The main contractor, who, as far as we know, was the only one to give the taxpayer sub-contractor work, was a Mr Page who lived at Eastbourne. He went to 2 Penshurst Close to negotiate and agree the sub-contracts. Another thing that is plain is that the taxpayer could not carry on business without the tools of his trade. The place where he kept those tools was 2 Penshurst Close. Equally it was necessary for him to keep books — rather rudimentary books, but books of his trade; and he kept them at 2 Penshurst Close; such office work as his business entailed was also done at 2 Penshurst Close. The actual sites where he laid bricks were in a radius of about 50 miles from Eastbourne. In my view the only proper inference here is that the base from which the taxpayer

Il a dit: «Si le locus in quo de la profession était Eastbourne et s'il exerçait son métier vraiment à partir d'Eastbourne comme centre, j'admets que les frais de déplacement seraient déductibles». Mais l'avocat a ajouté en insistant sur le fait que le locus in quo du métier du contribuable n'était pas Eastbourne ni une maison d'Eastbourne, mais qu'il s'agissait d'une base variant d'un chantier à un autre, et que, à cet égard, les seuls frais qui pussent être déduits étaient les frais de déplacement entre les chantiers. Je ne pense pas que ce soit là le point de vue qu'il faut retenir. D'après la conclusion des commissaires, il n'existe qu'une seule conclusion raisonnable à tirer des faits premiers, savoir que la maison de M. Horton à Eastbourne était le locus in quo du métier, qui servait de centre d'activités. À partir de là, il se rendait aux chantiers environnants où il devait effectuer son travail.

Au cours du débat, nous avons discuté du cas de quelqu'un qui est en tournée, en l'occurrence de l'avocat qui a son domicile près de Londres, mais qui passe la plus grande partie de son temps à effectuer des tournées. Il ne se trouve guère dans son logement de Londres. Il téléphone probablement tous les jours, mais il s'y trouve rarement. Le locus in quo de son métier ou de sa profession — qui servait de centre d'activités — est sa maison. Je suis ravi de savoir que les frais de déplacement qu'il a engagés pour se rendre de sa maison à la circonscription de tournée et en revenir sont accordés par Revenue. On dit qu'il s'agit d'une concession. Mais j'estime que c'est plus que cela. Il tient de la loi le droit de déduire ces frais; la raison en est qu'ils sont entièrement et exclusivement engagés aux fins de sa profession.

Si les commissaires avaient raison, cela conduirait à quelques résultats absurdes. À supposer que M. Horton avait un travail dans un chantier qui se trouvait à 200 verges de chez lui et un autre à Reigate qui se trouvait à 45 milles de son domicile. Tout ce qu'il devrait faire serait de prendre cinq minutes pour se rendre au chantier près de chez lui et il se ferait rembourser les frais qu'il a engagés pour se rendre à Reigate et en revenir. Je vois bien qu'il pourrait arranger ses affaires de manière à ce que, tous les matins, il se rend à un chantier près de la maison. Au lieu de parvenir à cette absurdité, il vaudrait mieux décider que les frais qu'il a engagés pour se rendre à sa maison et pour repartir de chez lui sont tous déductibles.

À la page 415, le lord juge Salmon a commencé ses motifs de jugement de cette façon:

[TRADUCTION] J'en conviens. Si une chose est claire, c'est qu'un homme qui exerce son métier de sous-entrepreneur en maçonnerie en briques ne saurait se passer de conclure des sous-contracts. Il ressort de l'affaire que le contribuable a négocié et conclu tous ses sous-contracts au 2 Penshurst Close, Eastbourne. L'entrepreneur principal, qui, autant que nous sachions, était le seul à donner du travail de sous-traitance au contribuable, était un certain monsieur Page qui vivait à Eastbourne. Il se rendait au 2 Penshurst Close pour négocier et accorder les sous-contracts. Une autre chose est évidente, c'est que le contribuable ne pouvait exercer ses activités sans les instruments de son métier. L'endroit où il gardait ceux-ci était 2 Penshurst Close. De même, il lui était nécessaire de tenir une comptabilité, plutôt rudimentaire, de son métier; et c'est au 2 Penshurst Close qu'il le faisait; le travail de bureau que son entreprise entraînait s'effectuait également au 2 Penshurst Close. Les vrais chantiers où il posait des briques se trouvaient



carried on his business was 2 Penshurst Close. The fact that it also happens to be his home does not disqualify it from becoming his business base.

And, finally, Lord Justice Stamp had this to say, at page 416:

This taxpayer carried on business as a sub-contractor. He did the work at the several places at which the contractor engaged him to do it. But I do not accept the submission that the place or places at which a sub-contractor does work which he contracts to do is or are his place or places of business. As a sub-contractor the taxpayer here, who had no place which you could call his place of business except his home, entered into engagements to perform sub-contracts, and he did so at his home where he kept his tools and some things for the purpose of his trade. In the normal case of a sub-contractor his expenditure in travelling from the place where he carries on his business as a sub-contractor to the several places at which he performs the contracts into which he enters would clearly be expenses falling outside s 137. I can see no difference where the centre of his activities is in fact his home which is the only place at which as a sub-contractor he is to be found; and if one finds a man carrying on his activities at his home, entering into contracts at his home and performing the contracts away from his home, it appears to me that the centre of his activities is to be regarded as his home and not at the several places at which he does his work. It is true that his particular business was a very small business involving exiguous office equipment and no doubt only a very few tools, but this cannot in my judgment affect the matter. Once one accepts the position that he was, as the commissioners find, carrying on business of a sub-contracting bricklayer, and accepting the basis of the case that he was carrying on such a business, it can in my judgment make no difference that it was what I might call a little business.

As can be seen, *Horton* involved much more than the taxpayer returning to his home at the end of the work day to learn where he would be working the next day, as the appellant contends. It is true that he entered into contracts at his home, but that was also the place where he kept the tools and books of his trade and from which he travelled to the work sites arranged pursuant to the contracts. The travelling expenses were found to be deductible even in the face of legislation requiring that they be "wholly and exclusively" laid out for trade purposes.

In the present case, the learned Trial Judge found on the evidence that Mr. Cork used his home as a base of operations for his drafting

dans un rayon d'environ 50 milles autour d'Eastbourne. J'estime que la seule conclusion appropriée qu'il faut tirer en l'espèce est que la base à partir de laquelle le contribuable exerçait ses activités était 2 Penshurst Close. Qu'il se trouve également que c'est là son domicile n'en fait pas moins sa base d'affaires.

Et, en dernier lieu, le lord juge Stamp s'est exprimé en ces termes à la page 416:

[TRADUCTION] Le contribuable exerçait ses activités en tant que sous-entrepreneur. Il effectuait le travail aux différents endroits auxquels l'entrepreneur l'engageait pour le faire. Mais je ne souscris pas à l'argument selon lequel l'endroit ou les endroits où un sous-entrepreneur exécute le travail qu'il s'engage par contrat à exécuter est sa place d'affaires ou sont ses places d'affaires. En tant que sous-entrepreneur, le contribuable à l'instance, qui n'avait aucun lieu que l'on pourrait appeler sa place d'affaires à l'exception de son domicile, s'engageait à exécuter des sous-contracts, et il le faisait à sa maison où il gardait ses instruments et certains objets nécessaires à son métier. Dans le cas normal d'un sous-entrepreneur, les dépenses qu'il engage pour se rendre du lieu où il exerce ses activités en tant que sous-entrepreneur aux différents endroits où il exécute les contrats qu'il conclut seraient à l'évidence les frais qui ne sont pas visés par l'article 137. Je ne vois aucune différence si le centre de ses activités est en réalité son domicile qui est le seul endroit où on le trouve, en sa qualité de sous-entrepreneur; et si on constate qu'un homme exerce ses activités chez lui, conclut des contrats chez lui et exécute les contrats loin de chez lui, il me semble que le centre de ses activités doit être considéré comme son domicile et ne se trouve pas aux nombreux endroits où il effectue son travail. Certes, sa particulière entreprise était une très petite entreprise exigeant un petit équipement de bureau et nécessitant sans doute seulement très peu d'instruments; mais cela ne saurait, à mon sens, influencer sur la question. Du moment qu'on accepte l'idée qu'il exerçait, selon les conclusions des commissaires, les activités d'un maçon en briques qui donnait des sous-contracts, et l'idée fondamentale en l'espèce qu'il exerçait ces activités, peu importe, à mon avis, qu'il s'agisse de ce qu'on pourrait appeler une petite entreprise.

Ainsi qu'on peut le constater, l'arrêt *Horton* impliquait davantage que le fait pour le contribuable de retourner à la maison à la fin de sa journée de travail pour connaître l'endroit où il travaillerait le jour suivant, comme le prétend l'appelante. Il est vrai qu'il concluait des contrats à sa maison, mais c'était également l'endroit où il gardait les instruments et les livres de son métier, et c'est de là qu'il se rendait aux chantiers convenus selon les contrats. Les frais de déplacement ont été jugés déductibles en dépit de la loi exigeant qu'ils soient «entièrement et exclusivement» engagés aux fins du métier.

En l'espèce, le juge de première instance a conclu de la preuve que M. Cork se servait de sa maison comme base d'exploitation pour son entre-

business. There is, I think, much to be said for the correctness of that view. Mr. Cork had evidently set himself up at his home for the conduct of his business activities. I need not enumerate the findings of the Trial Judge on the point. They show that Mr. Cork's business pursuits were conducted from his home. Whether he arranged work directly or through a placement agency he did so from his home where he could be found. He used his home as a base or focal point for that purpose as well as for the performance of his work in the field. In my view, all of the findings have a basis in the evidence and ought not, therefore, to be disturbed. Though this Court may draw its own inferences from proven facts established on the testimony of a witness about whom no question of credibility arises (*Lessard v. Paquin et al.*, [1975] 1 S.C.R. 665; *The Queen v Gurd's Products Co Ltd*, [1985] 2 CTC 85 (F.C.A.)), I am not persuaded that this is a case in which we should do so. I agree with the inference drawn by the learned Trial Judge that the home was the base of Mr. Cork's business operations.

I am unable to agree with the appellant's submission that Mr. Cork's travel from home to work and back again was *qua* home rather than *qua* work. The Trial Judge drew the correct inference from the facts proven that the office in the home was used by Mr. Cork as a base of his business operations. It follows, of course, that the travel from the house and back again was *qua* work and not *qua* home. The answer to the question posed in argument by counsel for the appellant will, of course, depend upon the circumstances. I have no doubt that the travel by Mr. Cork was from and to his home *qua* place of work in the circumstances of this case. The travelling expenses were incurred by him while away from home in the course of carrying on his business.

#### Paragraph 18(1)(a) expenses

During the course of argument by counsel for the respondent, the Court indicated that the issue of the deductibility of the rent and insurance

prise de dessins. J'estime qu'il y a beaucoup à dire de la justesse de ce point de vue. M. Cork s'était manifestement établi chez lui pour exercer ses activités. Je n'ai pas à énumérer les constatations du juge de première instance sur ce point. Il en ressort que les activités commerciales de M. Cork s'exerçaient chez lui. Qu'il ait pris des dispositions pour obtenir le travail directement ou par l'entremise d'une agence de placement, il le faisait à partir de chez lui où on pouvait le trouver. Il se servait de sa maison comme base ou point central pour cette fin ainsi que pour l'exécution de son travail dans le domaine. J'estime que toutes ces constatations reposent sur la preuve et qu'il n'y a donc pas lieu de les modifier. Certes, cette Cour peut tirer ses propres conclusions des faits prouvés établis selon la déposition d'un témoin dont la crédibilité n'est pas mise en question (*Lessard c. Paquin et autres*, [1975] 1 R.C.S. 665; *La Reine c Gurd's Products Co Ltd*, [1985] 2 CTC 85 (C.A.F.)), je ne suis pas persuadé qu'il y ait lieu en l'espèce de le faire. Je suis d'accord avec la conclusion tirée par le juge de première instance selon laquelle la maison était la base d'exploitation de M. Cork.

Je ne saurais souscrire à l'argument de l'appellante selon lequel le déplacement de M. Cork entre domicile et lieu de travail et le retour constituaient un déplacement au titre du chez soi plutôt qu'au titre du lieu de travail. C'est à juste titre que le juge de première instance a conclu des faits prouvés que le bureau dans la maison était utilisé par M. Cork comme une base de ses activités. Il s'ensuit, bien entendu, que le déplacement en provenance et à destination de chez soi était effectué au titre du lieu de travail et non au titre du chez soi. La réponse à la question posée au débat par l'avocat de l'appellante va, bien entendu, dépendre des circonstances. Je suis certain que le déplacement effectué par M. Cork en provenance et à destination de chez lui était un déplacement au titre du lieu de travail dans les circonstances de l'espèce. Il a engagé les frais de déplacement alors qu'il était absent de chez lui, dans le cadre de l'exploitation de son entreprise.

#### Les frais prévus à l'alinéa 18(1)a)

Au cours de l'argumentation de l'avocat de l'intimé, la Cour a fait savoir qu'il n'y avait pas lieu d'aborder la question de la déductibilité du loyer et

expenses need not be addressed, the Court being in agreement with the learned Trial Judge that, for the reasons he gave, these expenses were deductible pursuant to paragraph 18(1)(a) of the Act.

In the result, I would dismiss the appeal with costs.

HEALD J.A.: I agree.

MARCEAU J.A.: I agree.

des dépenses en assurance, la Cour convenant avec le juge de première instance que, pour les motifs qu'il a invoqués, ces dépenses étaient déductibles en vertu de l'alinéa 18(1)a) de la Loi.

<sup>a</sup> Par ces motifs, je rejetterais l'appel avec dépens.

LE JUGE HEALD, J.C.A.: Je souscris aux motifs ci-dessus.

<sup>b</sup> LE JUGE MARCEAU, J.C.A.: Je souscris aux motifs ci-dessus.