

T-1859-85

T-1859-85

The Queen (Plaintiff)

v.

Nick Thompson (Defendant)

INDEXED AS: THOMPSON v. M.N.R. (T.D.)

Trial Division, McNair J.—Vancouver, April 19; Ottawa, September 8, 1989.

Income tax — Income calculation — Deductions — Sales representative paid salary plus commission — Required by employer to maintain office in home — Deducting portion of mortgage payments, taxes and insurance as home office expenses — No deduction under s. 8(1)(f) as receiving travel expense allowance not included in computing income under s. 6(1)(b)(v) — Not deductible under s. 8(1)(i) — Plain meaning of "office rent" in context of scheme of Act not encompassing amounts claimed — Portion of utilities, deductible under s. 8(1)(i)(iii) as office supplies.

Construction of statutes — Taxpayer, an employee, deducting mortgage payments on home as "office rent" under Income Tax Act, s. 8(1)(i) — Within exception to strict rule of statutory interpretation of taxing statute as taxpayer seeking to rely on specific deduction — Plain meaning rule of statutory interpretation applied — Amounts claimed not "rent".

This was an appeal from the Tax Court decision rejecting a deduction for maintaining an office in the taxpayer's residence. The taxpayer, a sales representative, earned a salary plus commission on sales exceeding a certain quota. He was also paid a travelling expense allowance which was not included in income under subparagraph 6(1)(b)(v). He was required by his employer to maintain an office in his home, for which he deducted a portion of his mortgage payments, insurance and taxes as office rent under subparagraph 8(1)(i)(ii). The Minister disallowed the total deduction claimed in 1980 as constituting personal or living expenses. At that time the defendant did not maintain a separate area in his home as an office. The Minister allowed a small deduction in 1981 for a prorated portion of home heating and hydro costs.

Held, the appeal should be allowed, subject to varying the 1980 reassessment by allowing an amount for home office expenses.

The earlier cases cited as dealing with deductions of home office expenses involved deductions as business expenses under the applicable statutory provisions and did not decide whether such expenses could be deducted by an employee. Although, the Tax Court allowed the deduction of such expenses by

La Reine (demanderesse)

c.

a Nick Thompson (défendeur)RÉPERTORIÉ: THOMPSON c. M.R.N. (1^{re} INST.)

b Section de première instance, juge McNair—Vancouver, 19 avril; Ottawa, 8 septembre 1989.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Un représentant de commerce recevait un salaire de base et une commission — Il était tenu par son employeur d'avoir un bureau à domicile — Il a déduit une partie des versements hypothécaires, des taxes et des assurances à titre de frais de bureau à domicile — La déduction n'est pas permise en vertu de l'art. 8(1)(f) car il a reçu une indemnité de déplacement qui n'a pas été incluse dans le calcul de son revenu en vertu de l'art. 6(1)(b)(v) — Les montants réclamés ne sont pas déductibles en vertu de l'art. 8(1)(i) — Le sens ordinaire des mots d "loyer de bureau" dans le contexte de l'économie de la Loi ne comprend les montants réclamés — Une partie des services publics est déductible en vertu de l'art. 8(1)(i)(iii) à titre de fournitures de bureau.

Interprétation des lois — Le contribuable, en tant qu'employé, a déduit des versements hypothécaires se rapportant à sa résidence à titre de «loyer de bureau» en vertu de l'art. 8(1)(i) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Il y a exception à la règle d'interprétation stricte des dispositions fiscales car le contribuable tente de s'appuyer sur une déduction précise — Application de la règle d'interprétation législative fondée sur le sens ordinaire des mots — Les montants réclamés ne f constituent pas un «loyer».

Il s'agissait d'un appel formé contre une décision par laquelle la Cour de l'impôt a rejeté une déduction pour l'entretien d'un bureau dans la résidence du contribuable. Le contribuable, qui est représentant de commerce, recevait un salaire de base et une commission sur les ventes au-delà d'un certain volume. Il a également touché une indemnité de déplacement qui n'a pas été incluse dans le revenu conformément au sous-alinéa 6(1)(b)(v). Il était tenu par son employeur d'avoir un bureau dans sa résidence, pour lequel il a déduit une partie de ses versements hypothécaires, de ses assurances et de ses taxes à titre de loyer de bureau en vertu du sous-alinéa 8(1)(i)(ii). Le ministre a refusé la déduction totale réclamée en 1980 car il s'agissait de frais personnels ou de frais de subsistance. À cette époque, le défendeur ne s'était pas réservé d'espace distinct dans sa résidence pour lui tenir lieu de bureau. Le ministre a accordé une petite déduction en 1981 au prorata des dépenses d'électricité et de chauffage.

Jugement: l'appel est accueilli, sous réserve de la modification de la nouvelle cotisation pour l'année 1980 afin d'accorder une déduction pour les frais de bureau à domicile.

Les décisions judiciaires qui ont été citées comme ayant trait à la déduction des frais de bureau à domicile concernaient des déductions pour dépenses d'entreprise en vertu des dispositions législatives applicables mais ne statuaient pas sur la question de savoir si ces dépenses pouvaient être déduites par un employé.

employees in *Drobot, D.A. v. M.N.R.*, it has recently rejected that decision: *Phillips v. M.N.R.*. Estey J. in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen* held that the strict rule of statutory interpretation, whereby ambiguities in the charging provisions of a taxing statute were to be resolved in favour of the taxpayer, did not apply where a taxpayer sought to rely on a specific deduction. In such situations, the strict rule required that the taxpayer's claim fall clearly within the exempting provisions. Applying the plain meaning of "rent" in the context of the Act, and notwithstanding the illogical unfairness of the section in permitting such deductions in the case of business or professional persons, it cannot be expanded to incorporate a portion of mortgage interest, insurance and property taxes. As stated by the Tax Court in *Felton v. M.N.R.*, "office rent" connotes payment for use of office property arising out of a landlord and tenant relationship. The amounts claimed for home office expenses were not deductible as "office rent" under subparagraph 8(1)(i)(ii).

The defendant failed to bring himself within the deduction provisions of paragraph 8(1)(f). The receipt of an allowance for travelling expenses that was not required to be included in computing his income by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v) was contrary to the condition imposed by subparagraph 8(1)(f)(iv).

The plaintiff conceded, in line with departmental policy guidelines, that a portion of the amounts claimed for utilities should be allowed as home office expenses under subparagraph 8(1)(i)(iii) for both years. That concession should not be denied by an overly rigorous adherence to the plain meaning rule of statutory interpretation.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 6(1)(b)(v), 8(1)(f)(i),(ii),(iii), 18(1)(a),(h), 172(1).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

REVERSED:

Thompson, N. v. M.N.R. (1985), 85 DTC 362 (T.C.C.). ^h

OVERRULED:

Drobot, D.A. v. M.N.R. (1987), 87 DTC 371 (T.C.C.); *Prewer, B. v. M.N.R.* (1988), 89 DTC 171 (T.C.C.). ⁱ

APPLIED:

Phillips v. M.N.R., No. 88-1005 (IT), Rowe J., judgment dated 1/11/88, T.C.C., not reported; *Felton, R. v. M.N.R.* (1989), 89 DTC 233 (T.C.C.); *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; 84 DTC 6305. ^j

Bien que la Cour de l'impôt ait permis la déduction de ces dépenses par un employé dans l'affaire *Drobot, D.A. c. M.N.R.*, elle a récemment écarté cette décision dans *Phillips c. M.N.R.*. Le juge Estey, dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine* a statué que la règle d'interprétation législative stricte, selon laquelle toute ambiguïté apparaissant dans les dispositions d'une loi fiscale qui imposent une charge devait être tranchée en faveur du contribuable, ne s'appliquait pas lorsqu'un contribuable tentait de s'appuyer sur une déduction précise. Dans ces cas-là, la règle stricte exigeait que la réclamation du contribuable soit clairement visée par les dispositions prévoyant une déduction. En appliquant le sens ordinaire du mot «loyer» dans le contexte de la Loi et malgré l'injustice illogique que crée cet article en permettant de telles déductions dans le cas des entreprises ou des professionnels, il ne peut aller jusqu'à englober une partie de l'intérêt hypothécaire, des assurances et des taxes foncières. Comme l'a déclaré la Cour de l'impôt dans la décision *Felton c. M.N.R.*, les mots «loyer de bureau» comportent l'idée d'un paiement pour l'utilisation d'un bureau résultant d'un lien entre propriétaire et locataire. Les montants réclamés pour frais de bureau à domicile n'étaient pas déductibles à titre de «loyer de bureau» en vertu du sous-alinéa 8(1)(i)(ii).

^d Le défendeur ne s'est pas prévalu des dispositions de l'alinéa 8(1)(f). Le fait d'avoir reçu une indemnité de déplacement qu'il n'était pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu en vertu du sous-alinéa 6(1)(b)(v) allait à l'encontre de la condition imposée par le sous-alinéa 8(1)(f)(iv).

^e La demanderesse a reconnu, en accord avec la politique du ministère, qu'une partie des montants réclamés pour services publics devait être accordée à titre de frais de bureau à domicile en vertu du sous-alinéa 8(1)(i)(iii) pour les deux années. Il ne faudrait pas refuser la déduction en souscrivant trop rigoureusement à la règle d'interprétation législative fondée sur le sens ordinaire des mots.

^f

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 6(1)(b)(v), 8(1)(f)(i),(ii),(iii), 18(1)(a),(h), 172(1). ^g

JURISPRUDENCE

DÉCISION INFIRMÉE:

Thompson, N. c. M.N.R. (1985), 85 DTC 362 (C.C.I.).

DÉCISIONS ÉCARTÉES:

Drobot, D.A. c. M.N.R. (1987), 87 DTC 371 (C.C.I.); *Prewer, B. c. M.N.R.* (1988), 89 DTC 171 (C.C.I.).

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Phillips c. M.N.R., n° 88-1005 (IT), juge Rowe, jugement en date du 1-11-88, C.C.I., non publié; *Felton, R. c. M.N.R.* (1989), 89 DTC 233 (C.C.I.); *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; 84 DTC 6305.

DISTINGUISHED:

English v. M.N.R. (1956), 56 DTC 267 (T.A.B.); *Locke v. M.N.R.* (1965), 65 DTC 223 (T.A.B.); *Brooks, P. v. The Queen* (1978), 78 DTC 6505 (F.C.T.D.); *Merchant, E.F.A. v. M.N.R.* (1982), 82 DTC 1764 (T.R.B.); *Roy, C. v. M.N.R.* (1985), 85 DTC 261 (T.C.C.).

REFERRED TO:

Heakes v. M.N.R. (1963), 63 DTC 667 (T.A.B.).

COUNSEL:

Brent Paris for plaintiff.

APPEARANCE:

Nick Thompson on his own behalf.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

DEFENDANT ON HIS OWN BEHALF:

Nick Thompson, Prince George, British Columbia.

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

MCNAIR J.: This is an appeal by the plaintiff, pursuant to subsection 172(1) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63], from a decision of the Tax Court of Canada allowing in part the defendant's appeal from reassessments of his income for the 1980 and 1981 taxation years.

The defendant taxpayer is a sales representative for a tobacco company, RJR-MacDonald Inc., and earns a basic salary plus commissions on sales exceeding a certain quota. The defendant resides in Prince George, British Columbia, from where he services a large sales area. His employer's nearest regional office is located in Richmond, British Columbia, a distance of some 480 miles from Prince George. In his 1980 return of income the defendant reported total earnings of \$21,874.10, including commissions of \$1,365.64. His 1981 return showed an amount of \$24,776.60 for total earnings, but without any specific allocation for commissions. The defendant believes he may have earned commissions of about \$300 in

DISTINCTION FAITE AVEC:

English c. M.R.N. (1956), 56 DTC 267 (C.A.I.); *Locke c. M.R.N.* (1965), 65 DTC 223 (C.A.I.); *Brooks, P. c. La Reine* (1978), 78 DTC 6505 (C.F. 1^{re} inst.); *Merchant, E.F.A. c. M.R.N.* (1982), 82 DTC 1764 (C.R.I.); *Roy, C. c. M.R.N.* (1985), 85 DTC 261 (C.C.I.).

DÉCISION CITÉE:

Heakes c. M.R.N. (1963), 63 DTC 667 (C.A.I.).

b AVOCATS:

Brent Paris pour la demanderesse.

A COMPARU:

c *Nick Thompson* pour son propre compte.

PROCUREURS:

d *Le sous-procureur général du Canada* pour la demanderesse.

DÉFENDEUR POUR SON PROPRE COMPTE:

e *Nick Thompson*, Prince George (Colombie-Britannique).

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

f LE JUGE MCNAIR: Il s'agit d'un appel formé par la demanderesse, conformément au paragraphe 172(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63], contre une décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a accueilli en partie l'appel interjeté par le défendeur à l'encontre de nouvelles cotisations concernant son revenu pour les années d'imposition 1980 et 1981.

h Le contribuable défendeur est représentant de commerce d'une compagnie de tabac, la RJR-MacDonald Inc., et reçoit un salaire de base en plus d'une commission sur les ventes au-delà d'un certain volume. Le défendeur réside à Prince George (Colombie-Britannique), d'où il dessert un vaste territoire. Le bureau régional de son employeur qui se trouve le plus proche est situé à Richmond (Colombie-Britannique), à environ 480 milles de Prince George. Dans sa déclaration d'impôt pour l'année 1980, le défendeur a indiqué des gains totaux de 21 874,10 \$, dont une commission de 1 365,64 \$. Dans sa déclaration de 1981, il a mentionné un montant de 24 776,60 \$ à titre de gains totaux, sans prévoir de montant précis à titre

that year. He was also paid by his employer during each of the taxation years in question a travelling expense allowance of \$500, which was not included in income. The Tax Court of Canada found as a fact that there was commission income of \$1,365.64 for 1980 and \$300 for 1981, based on the apparent agreement of the Minister. Plaintiff's counsel maintains that there was no such agreement with respect to the commission income figure of \$300 for 1981, pointing out that the T4 slips provided by the taxpayer's employer showed no commission income in either of the taxation years. In any event, he contends that there was no commission income earned by the defendant in 1981.

The taxpayer claimed for the 1980 and 1981 taxation years the following expenses for maintaining an office in his residence:

	<u>1980</u>		<u>1981</u>
Rent	\$3,600.00	Rent	\$2,136.00
Utilities	91.80	Heat	240.00
Hydro	113.77	Hydro	180.00
Gas	137.47	Phone	28.80
Phone	88.20	Taxes	287.20
Insurance	86.00	Insurance	80.00
Improvements	192.00		
		TOTAL	\$2,952.00
Office Construction	3,084.36		
TOTAL	\$7,393.60		

The amounts claimed by the taxpayer as rent were arrived at by taking the base equivalent of the monthly amortized mortgage payment as representing primarily interest and multiplying the same by twelve. The defendant owned two houses during the years 1980 and 1981, having sold one and built another. His wife was co-owner of these homes. A corner of the kitchen and dining room area of the first house was utilized as a working office, which contained a desk and the household phone and some files. One of the three bedrooms was used exclusively as a storage area for cigarette cartons. The defendant entertained customers at home from time to time. He felt that he could legitimately claim fifty percent of the approximate 1,100 square foot living area of his home as office

de commission. Le défendeur estime qu'il peut avoir touché une commission d'environ 300 \$ cette année-là. Il a également reçu de son employeur durant chacune des années d'imposition en question une indemnité de déplacement de 500 \$, qui n'a pas été incluse dans le revenu. La Cour canadienne de l'impôt a constaté qu'il y a eu un revenu de commissions de 1 365,64 \$ pour l'année 1980 et de 300 \$ pour l'année 1981, suivant le consentement apparent du ministre. L'avocat de la demanderesse soutient qu'il n'y a pas eu de consentement de ce genre en ce qui concerne les 300 \$ de revenu de commissions pour l'année 1981, et il signale que les feuillets T4 fournis par l'employeur du contribuable n'indiquaient aucun revenu de commissions pour l'une ou l'autre des années d'imposition. De toute façon, il prétend que le défendeur n'a touché aucun revenu de commissions en 1981.

Le contribuable a réclamé pour les années d'imposition 1980 et 1981 les dépenses suivantes pour l'entretien d'un bureau à son domicile:

	<u>1980</u>		<u>1981</u>
Loyer	3 600,00 \$	Loyer	2 136,00 \$
Services publics	91,80 \$	Chauffage	240,00 \$
Électricité	113,77 \$	Électricité	180,00 \$
Gaz	137,47 \$	Téléphone	28,80 \$
Téléphone	88,20 \$	Taxes	287,20 \$
Assurances	86,00 \$	Assurances	80,00 \$
Améliorations	192,00 \$		
		TOTAL	2 952,00 \$
Construction du bureau	3 084,36 \$		
TOTAL	7 393,60 \$		

Les montants réclamés par le contribuable à titre de loyer ont été établis en considérant l'équivalent de base du versement hypothécaire mensuel amorti comme représentant principalement l'intérêt et en multipliant ce montant par douze. Le défendeur a été propriétaire de deux maisons durant les années 1980 et 1981: il en a vendu une et en a bâti une autre. Son épouse était copropriétaire de ces maisons. Un coin de la cuisine et de la salle à dîner de la première maison servait de cabinet de travail, lequel contenait un pupitre, le téléphone de la maison et quelques classeurs. L'une des trois chambres à coucher servait exclusivement à l'entreposage de cartouches de cigarettes. Le défendeur recevait des clients à la maison de temps

space. The second home built in 1981 had a portion of the basement renovated for office and storage area comprising approximately 150 square feet as against 1,130 square feet for the total living area. In this case, twenty-five percent was said to have been claimed for office expenses. However, the actual arithmetical results obtained by the defendant in his statement of expenses for that year represented forty percent.

The Minister disallowed the total deduction of \$7,393.60 for 1980 as personal or living expenses and similarly disallowed all but \$139 of the 1981 deduction of \$2,952. The portion allowed was the prorated amount for hydro and heating expenses according to the square footage of office area in proportion to the total square footage of the house.

In reassessing the defendant for the 1980 and 1981 taxation years, the Minister of National Revenue relied, *inter alia*, upon paragraph 8(1)(f), and subparagraphs 8(1)(i)(ii) and 8(1)(i)(iii) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63.

Plaintiff's counsel conceded at the commencement of trial that the defendant was required under his contract of employment to maintain an office in his home. The converse allegation had been pleaded initially. Essentially, the plaintiff's position comes down to this: during his 1980 taxation year the defendant did not maintain a separate area in his home for the purpose of earning income with the result that the total amount claimed as a deduction by the defendant for the home office in 1980 and the amount so claimed in 1981 to the extent it exceeded \$139 were personal or living expenses to the defendant and were correctly disallowed by the Minister of National Revenue. Plaintiff's counsel also submits that the defendant is not entitled to any deduction for office rent expenses because he was at all material times the owner of his own home and as such did not incur any rent expense. The further submission

en temps. Il croyait avoir le droit de réclamer cinquante pour cent des quelque 1 100 pieds carrés de la partie habitable de sa résidence comme bureau. Dans la deuxième résidence, construite en 1981, une partie du sous-sol a été rénovée pour en faire un espace réservé au bureau et à l'entreposage qui comprenait environ 150 pieds carrés en comparaison des 1 130 pieds carrés de l'espace habitable total. Dans la présente affaire, on a dit avoir réclamé vingt-cinq pour cent des dépenses à titre de frais de bureau. Toutefois, les résultats arithmétiques exacts obtenus par le défendeur dans sa déclaration de dépenses pour cette année-là représentaient quarante pour cent.

Le ministre a refusé la déduction totale de 7 393,60 \$ pour l'année 1980 à titre de frais personnels ou de frais de subsistance et a refusé également la déduction totale de 2 952 \$ pour l'année 1981 à l'exception d'un montant de 139 \$. La partie des dépenses qui a été accordée correspondait au montant des dépenses d'électricité et de chauffage attribué au prorata en tenant compte de la superficie du bureau en pieds carrés par rapport à la superficie totale de la maison.

Pour établir la nouvelle cotisation du défendeur pour les années d'imposition 1980 et 1981, le ministre du Revenu national s'est appuyé, entre autres, sur l'alinéa 8(1)f) et les sous-alinéas 8(1)i)(ii) et 8(1)i)(iii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63.

L'avocat de la demanderesse a reconnu au début du procès que le défendeur était tenu, en vertu de son contrat de travail, d'avoir un bureau dans sa résidence. Initialement, il avait soutenu le contraire. La position de la demanderesse se résume essentiellement à ceci: durant son année d'imposition 1980, le défendeur ne s'est pas réservé d'espace distinct dans sa résidence en vue de gagner un revenu de sorte que le montant total réclamé par lui à titre de déduction pour le bureau à domicile en 1980 et le montant réclamé ainsi en 1981 dans la mesure où il dépassait la somme de 139 \$ représentaient pour le défendeur des frais personnels ou des frais de subsistance et ont été refusés à juste titre par le ministre du Revenu national. L'avocat de la demanderesse allègue également que le défendeur n'a droit à aucune déduction pour les coûts de location du bureau parce que, à toutes les époques concernées, il était propriétaire de sa

is made that in his 1980 and 1981 taxation years the defendant was not entitled to any deduction under paragraph 8(1)(f) of the Act because he received a travelling expense allowance in those years which was not included in computing his income by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v) of the Act.

The defendant stresses the fact that he was required by his employer to maintain an office in his home and that he followed the guidelines of Revenue Canada in submitting his claims for home office expenses in the taxation years 1980 and 1981. He points to the inconsistency flowing from the allowance of the prorated costs of heat and hydro for office expenses in 1981 and the disallowance of any expenses in 1980. He presses the point that home office expenses are recognizable under the Act if one is required by his employment to maintain an office at home. He also submits that equating rent with a mortgage payment is not improper in the circumstances, pointing out that if he had leased separate office space it would probably have cost more than using a part of his home. In summary, he puts his case this way:

It would seem rather ludicrous to me that because there's cigarettes piled in one room, I have files and clipboards and binders and that sort of thing stacked up in the kitchen against the wall, that not only are the rooms used for a dual purpose but the main purpose would be not only to provide a home but also to provide a place from which I can operate my business up in the north country.

Paragraph 8(1)(f), and subparagraphs 8(1)(i)(ii) and 8(1)(i)(iii) of the *Income Tax Act* read as follows:

8. (1) In computing a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto:

(f) where the taxpayer was employed in the year in connection with the selling of property or negotiating of contracts for his employer, and

(i) under the contract of employment was required to pay his own expenses,

propre résidence et que de la sorte il n'avait fait aucune dépense locative. Il allègue de plus que, pour les années d'imposition 1980 et 1981, le défendeur n'avait droit à aucune déduction en vertu de l'alinéa 8(1)f) de la Loi étant donné qu'il a reçu au cours de ces années une indemnité de déplacement qui n'a pas été incluse dans le calcul de son revenu conformément au sous-alinéa 6(1)b)(v) de la Loi.

Le défendeur souligne le fait qu'il était tenu par son employeur d'avoir un bureau dans sa résidence et qu'il a suivi les lignes directrices de Revenu Canada en réclamant une déduction pour les frais de bureau à domicile encourus durant les années d'imposition 1980 et 1981. Il montre l'illogisme qui découle de l'acceptation des frais de chauffage et d'électricité calculés au prorata à titre de frais de bureau en 1981 et du refus de tous frais en 1980. Il insiste sur le fait que les frais de bureau à domicile peuvent être admis en vertu de la Loi si on est tenu, en vertu de son emploi, d'avoir un bureau à la maison. Il soutient également qu'assimiler le loyer à un versement hypothécaire n'est pas incorrect dans les circonstances et il signale que, s'il avait loué un bureau distinct, il lui en aurait coûté probablement davantage que d'utiliser une partie de sa résidence. En résumé, il présente son argumentation de la façon suivante:

[TRADUCTION] Il me semblerait plutôt ridicule de dire que, parce que des cartouches de cigarettes sont empilées dans une chambre, que des classeurs, des écritoirs à pince et des choses de ce genre sont entassés dans la cuisine contre le mur, non seulement les chambres sont utilisées à une double fin mais que le but principal serait non seulement de fournir une résidence mais également un endroit à partir duquel je peux exploiter mon entreprise dans le nord du pays.

L'alinéa 8(1)f), les sous-alinéas 8(1)i)(ii) et 8(1)i)(iii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont libellés ainsi:

8. (1) Lors du calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, peuvent être déduits ceux des éléments suivants qui se rapportent entièrement à cette source de revenus, ou la partie des éléments suivants qui peut être raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

f) lorsque le contribuable a été, dans l'année, employé pour remplir des fonctions reliées à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur, et qu'il

(i) était tenu, en vertu de son contrat, d'acquitter ses propres dépenses,

(ii) was ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business,

(iii) was remunerated in whole or part by commissions or other similar amounts fixed by reference to the volume of the sales made or the contracts negotiated, and

(iv) was not in receipt of an allowance for travelling expenses in respect of the taxation year that was, by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v), not included in computing his income,

amounts expended by him in the year for the purpose of earning the income from the employment (not exceeding the commissions or other similar amounts fixed as aforesaid received by him in the year) to the extent that such amounts were not

(v) outlays, losses or replacements of capital or payments on account of capital, except as described in paragraph (j), or

(vi) outlays or expenses that would, by virtue of paragraph 18(1)(l), not be deductible in computing the taxpayer's income for the year if the employment were a business carried on by him;

(i) amounts paid by the taxpayer in the year as

(ii) office rent, or salary to an assistant or substitute, the payment of which by the officer or employee was required by the contract of employment,

(iii) the cost of supplies that were consumed directly in the performance of the duties of his office or employment and that the officer or employee was required by the contract of employment to supply and pay for,

to the extent that he has not been reimbursed, and is not entitled to be reimbursed in respect thereof;

There are a number of cases dealing with the deductibility of home office expenses under the foregoing and other provisions of the *Income Tax Act* and it might be useful to review those considered to be most on point in relation to the facts and issues raised by the present case. Deductions claimed for home office expenses as a business expense under former paragraph 12(1)(a) [now paragraph 18(1)(a)] were disallowed as personal or living expenses under former paragraph 12(1)(h) [now paragraph 18(1)(h)] in *English v. M.N.R.* (1956), 56 DTC 267 (T.A.B.); *Locke v. M.N.R.* (1965), 65 DTC 223 (T.A.B.); *Heakes v. M.N.R.* (1963), 63 DTC 667 (T.A.B.); and *Brooks, P. v. The Queen* (1978), 78 DTC 6505 (F.C.T.D.). In the *English* case the Board Member, Mr. Fordham, Q.C., stated at page 268:

(ii) était ordinairement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur,

(iii) était rémunéré entièrement ou en partie par des commissions ou d'autres rétributions semblables fixées par rapport au volume des ventes effectuées ou aux contrats négociés, et

(iv) ne recevait pas, relativement à l'année d'imposition, une allocation pour frais de déplacement, qui, en vertu du sous-alinéa 6(1)b(v), n'était pas incluse dans le calcul de son revenu,

les sommes qu'il a dépensées au cours de l'année pour gagner le revenu provenant de son emploi (jusqu'à concurrence des commissions ou autres rétributions semblables fixées de la manière susdite et reçues par lui au cours de l'année) dans la mesure où ces sommes n'étaient pas

(v) des débours, des pertes ou des remplacements de capital ou des paiements à titre de capital, exception faite du cas prévu à l'alinéa j), ou

(vi) des débours ou des dépenses qui ne seraient pas, en vertu de l'alinéa 18(1)l), déductibles lors du calcul du revenu du contribuable pour l'année, si son emploi relevait d'une entreprise exploitée par lui;

i) les sommes payées par le contribuable dans l'année à titre de

(ii) loyer de bureau ou salaire d'un adjoint ou remplaçant, que le contrat d'emploi du cadre ou de l'employé l'obligeait à payer,

(iii) coût de fournitures qui ont été consommées directement dans l'accomplissement des fonctions de la charge ou de l'emploi et que le contrat d'emploi du cadre ou de l'employé l'obligeait à fournir et payer,

dans la mesure où ce contribuable n'a pas été remboursé, et n'a pas le droit de l'être à cet égard;

Il existe un certain nombre d'affaires portant sur la déductibilité des frais de bureau à domicile selon les dispositions susmentionnées et autres de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et il pourrait être utile d'examiner celles qui sont considérées comme les plus pertinentes en ce qui concerne les faits et les questions soulevés par la présente affaire. Les déductions demandées pour frais de bureau à domicile à titre de frais d'entreprise en vertu de l'ancien alinéa 12(1)a) [maintenant l'alinéa 18(1)a)] ont été refusées en tant que frais personnels ou frais de subsistance en vertu de l'ancien alinéa 12(1)h) [maintenant l'alinéa 18(1)h)] dans les arrêts *English c. M.R.N.* (1956), 56 DTC 267 (C.A.I.); *Locke c. M.R.N.* (1965), 65 DTC 223 (C.A.I.); *Heakes c. M.R.N.* (1963), 63 DTC 667 (C.A.I.); et *Brooks, P. c. La Reine* (1978), 78 DTC 6505 (C.F. 1^{re} inst.). Dans l'affaire *English*, le commissaire, M. Fordham, c.r., a déclaré à la page 268:

Appellant . . . acknowledged that he had not paid rent for the study to anyone. A private individual cannot be the owner of realty and his own tenant thereof at the same time; he cannot pay rent to himself. There was no payment or expense relating to the use of the study that would not have been made or incurred by the appellant in any event and regardless of whether or not a study was available. [Emphasis added.]

In *Locke v. M.N.R.*, *supra*, the Board followed the *Heakes* case in disallowing a lawyer's claim for home office expenses on the ground that he had failed to bring himself within the exception contained in paragraph 12(1)(a) by reason that it had not been shown that the office was definitely separate from the living quarters of the house and was an area in which an appreciable amount of business was transacted. In *Brooks, P. v. The Queen*, *supra*, Grant D.J. considered the applicability of former paragraph 12(1)(d) [now paragraph 18(1)(d)] and held [at page 6506] that the taxpayer could not bring his case within its wording "as he was the owner of the property and not the lessee".

However, things change with the passage of time and recent case law developments in the Tax Court of Canada represent something of a divergence from the rigidity of the earlier decisions relating to home office expenses. In *Merchant, E.F.A. v. M.N.R.* (1982), 82 DTC 1764 (T.R.B.), a lawyer specializing in litigation was allowed the expenses of a home office used extensively for meeting clients, doing dictation and answering phone calls for the purposes of his practice. The Tax Review Board member, Mr. M.J. Bonner, avoided the impact of the *Brooks* and *Locke* cases by propounding the following test at page 1765:

The question whether the purpose test of paragraph 18(1)(a) of the Act is met or not is essentially one of fact and the cases relied upon by the Respondent have little bearing, having regard to what was established in evidence here.

In *Roy, C. v. M.N.R.* (1985), 85 DTC 261, the Tax Court of Canada applied the same test in allowing the home office expenses of an investment dealer, whose income was derived exclusively from commissions, at one-half the rent of his apartment premises. The purpose of the office was to gain or

[TRADUCTION] L'appellant . . . a reconnu n'avoir versé de loyer à personne pour le cabinet de travail. Un particulier ne peut pas être à la fois propriétaire d'un immeuble et son propre locataire; il ne peut pas se verser un loyer à lui-même. En ce qui concerne l'utilisation du cabinet de travail, il n'y a pas eu de versement ou de dépense qui n'aurait pas été fait ou encourue par l'appellant de toute façon et indépendamment du fait qu'un cabinet de travail était disponible ou non. [C'est moi qui souligne.]

Dans *Locke c. M.N.R.*, précité, la Commission a suivi la décision *Heakes* en refusant la déduction demandée par un avocat relativement à des frais de bureau à domicile pour le motif qu'il ne s'était pas prévalu de l'exception prévue à l'alinéa 12(1)(a) parce qu'il n'avait pas été prouvé que le bureau était nettement distinct du logement et constituait un endroit dans lequel étaient transigées un grand nombre d'affaires. Dans *Brooks, P. c. La Reine*, précité, le juge suppléant Grant a examiné la question de l'applicabilité de l'ancien alinéa 12(1)(d) [maintenant l'alinéa 18(1)(d)] et a décidé [à la page 6506] que son libellé ne pouvait pas s'appliquer au contribuable «car il était propriétaire de l'immeuble et non pas locataire de celui-ci».

Toutefois les choses changent avec le temps, et l'évolution récente de la jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt indique un certain assouplissement comparativement aux décisions rendues antérieurement en ce qui concerne les frais de bureau à domicile. Dans *Merchant, E.F.A. c. M.N.R.* (1982), 82 DTC 1764 (C.R.I.), un avocat qui se spécialisait dans le règlement des litiges a pu déduire les frais d'un bureau à domicile utilisé largement afin de rencontrer des clients, de dicter des textes et de répondre à des appels téléphoniques aux fins de l'exercice de sa profession. Le commissaire M.J. Bonner a évité l'impact des affaires *Brooks* et *Locke* en proposant le critère suivant, à la page 1765:

[TRADUCTION] La question de savoir s'il est satisfait ou non au critère concernant le but visé à l'alinéa 18(1)(a) de la Loi est essentiellement une question de fait, et les affaires invoquées par l'intimé ont peu de rapport, compte tenu de ce qui est ressorti de la preuve en l'espèce.

Dans l'affaire *Roy, C. c. M.N.R.* (1985), 85 DTC 261, la Cour canadienne de l'impôt a appliqué le même critère en permettant la déduction des frais de bureau à domicile d'un vendeur de placements, dont le revenu provenait exclusivement de commissions, dans la proportion de la

produce income from the taxpayer's business and the evidence satisfactorily established that it was used primarily as a business office and only occasionally for personal use.

These were all cases involving claims for the deduction of home office expenses as business expenses under the applicable provisions of the Act and the problem of the deductibility of such expenses by employees was yet to be encountered. It came prominently to light in the case of *Drobot, D.A. v. M.N.R.* (1987), 87 DTC 371 (T.C.C.). Here, the taxpayer, who was required as a term of his employment to maintain an office in his home, claimed twenty percent of the expenses thereof, including electricity, gas, interest (presumably mortgage), insurance, property taxes and repairs and maintenance. The Minister disallowed the amounts claimed for interest, insurance and taxes, but allowed the others as supplies under subparagraph 8(1)(i)(iii). The deductions were claimed by the taxpayer as office rent. The Court regarded as illogical the allowance of electricity, gas, repairs and maintenance as supplies that were consumed under subparagraph 8(1)(i)(iii) and the disallowance of the other attendant costs of interest, insurance and taxes, and allowed the deduction of all the home office expenses as office rent. Taylor T.C.J. proffered the following rationale at page 373:

I would suggest that the interpretation of subparagraph 18(1)(i)(ii) as it applies to this case, "office rent . . . the payment of which . . . was required by the contract of employment" might well be looked at from the viewpoint of the employer. I am prepared to interpret that clause as simply meaning that the contract of employment must require that the employee maintains an office, and *himself*, be responsible for any costs associated therewith, or as in this case any additional costs arising out of the provision of this space for purposes of gaining his income. The deduction Mr. Drobot seeks should qualify as office rent for purposes of subparagraph 18(1)(i)(ii) of the Act.

In *Prewer, B. v. M.N.R.* (1988), 89 DTC 171 (T.C.C.), the taxpayer sought to deduct as home office expense under subparagraph 8(1)(i)(ii) one-

moitié du loyer de son appartement. Le contribuable tenait ce bureau en vue de tirer un revenu de son entreprise, et il a été prouvé de façon satisfaisante qu'il s'en servait principalement comme
a bureau d'affaires et seulement occasionnellement à des fins personnelles.

Toutes ces décisions portaient sur la déduction de frais de bureau à domicile en tant que dépenses d'entreprise ou frais professionnels en vertu des dispositions applicables de la Loi, mais il fallait encore répondre au problème de la déductibilité de ces frais dans le cas des employés. Ce problème a été mis bien en vue dans l'affaire *Drobot, D.A. c. M.R.N.* (1987), 87 DTC 371 (C.C.I.). Dans cette affaire-là, le contribuable, qui était tenu dans le cadre de son emploi d'avoir un bureau à son domicile, a réclamé une déduction de vingt pour cent des frais de celui-ci, y compris les frais d'électricité, de gaz, les intérêts (probablement de l'hypothèque), les assurances, les taxes foncières, les réparations et l'entretien. Le ministre a refusé d'accorder la déduction réclamée pour les intérêts, les assurances et les taxes, mais l'a accordée pour les autres montants à titre de fournitures conformément au sous-alinéa 8(1)(i)(iii). Les déductions étaient demandées à titre de loyer de bureau. La Cour a considéré qu'il était illogique d'accorder la déduction des frais d'électricité, de gaz, de réparations et d'entretien à titre de fournitures qui avaient été consommées suivant le sous-alinéa 8(1)(i)(iii) et de refuser la déduction des autres frais concomitants d'intérêts, d'assurances et de taxes, et elle a accordé la déduction de tous les
8 frais de bureau à titre de loyer du bureau. Le juge Taylor de la Cour de l'impôt a présenté le raisonnement suivant, à la page 373:

[TRADUCTION] Je suggérerais que l'interprétation du sous-alinéa 18(1)(i)(ii) qui s'applique à la présente affaire, à savoir «le loyer de bureau . . . que le contrat d'emploi . . . l'obligeait à payer», pourrait bien être considérée du point de vue de l'employeur. Je suis disposé à interpréter cet article comme signifiant simplement que le contrat d'emploi doit exiger que l'employé ait un bureau et qu'il assume *lui-même* tous les frais associés à celui-ci ou, comme dans la présente affaire, tous les frais supplémentaires découlant de la tenue de ce bureau en vue de gagner son revenu. La déduction que M. Drobot demande devrait être acceptée à titre de loyer de bureau aux fins du sous-alinéa 18(1)(i)(ii) de la Loi.

Dans *Prewer, B. c. M.R.N.* (1988), 89 DTC 171 (C.C.I.), la contribuable demandait de déduire à titre de frais de bureau à domicile en vertu du

third of the cost of maintaining a townhouse which she owned with her husband, not including mortgage interest or capital cost allowance. She converted one of three bedrooms to an office for doing administrative and accounting work after hours in order to enable her to carry on sales duties for her employer during the day. Her employer signed a tax form T2200 stating that she was required to maintain an office in her home. One of the Minister's grounds for disallowing the deduction was that the taxpayer owned the premises where she maintained an office and therefore did not incur "office rent". The Court upheld the appeal to the extent of allowing ten percent of the residence expenses for heat and hydro as "home office" rent. *Sherwood D.J.T.C.* applied the principle of *Drobot, D.A. v. M.N.R.* in rejecting the Minister's contention regarding office rent. The basis of the decision is contained in the following passage from his judgment, at page 172:

In the instant appeal the Appellant could probably have issued cheques payable to her husband or to him and herself and characterized them as "rent" but that seems unnecessary. Why should the costlier expedient of renting a room from a neighbour qualify for a deduction but the cheaper and more convenient one of using part of her own home not qualify for deduction? I conclude that reasonable expenses of using space in one's own home to meet a requirement for office space away from an employer's establishment are deductible under subparagraph 8(1)(i)(ii).

The case under appeal, cited as *Thompson, N. v. M.N.R.* (1985), 85 DTC 362 (T.C.C.), seems to have been decided primarily on the point of the Minister's concession in allowing the deduction of office rent of \$139 for the prorated heating and hydro costs in 1981, while rejecting the other deduction sought for office rent. In the result, Taylor T.C.J. allowed the deduction of the costs claimed for rent and telephone in the sums of \$3,688.20 for 1980 and \$2,164.80 for 1981.

The converse result was achieved in two recent cases in the Tax Court of Canada, namely, *Phillips v. M.N.R.* [No. 88-1005(IT), Rowe J., judgment dated 1/11/88, T.C.C., not reported] and

sous-alinéa 8(1)i)(ii) un tiers des frais d'entretien de la maison dont elle était propriétaire avec son époux, la déduction pour intérêt hypothécaire ou pour amortissement non comprise. Elle a converti une des trois chambres en bureau pour effectuer du travail de gestion et de comptabilité après les heures régulières afin de pouvoir se consacrer à la vente pendant la journée. Son employeur a signé une déclaration d'impôt T2200 indiquant qu'elle était tenue d'avoir un bureau à son domicile. L'un des motifs sur lesquels le ministre s'est fondé pour refuser la déduction était que la contribuable était propriétaire des lieux où elle avait son bureau et qu'elle ne supportait donc pas de «loyer de bureau». La Cour a accueilli l'appel: elle a accordé dix pour cent des frais de chauffage et d'électricité de la résidence à titre de loyer de «bureau à domicile». Le juge suppléant Sherwood de la Cour de l'impôt a appliqué le principe établi dans l'arrêt *Drobot, D.A. c. M.R.N.* en rejetant la prétention du ministre en ce qui concerne le loyer de bureau. Le fondement de la décision est exposé dans le passage suivant de son jugement, à la page 172:

[TRADUCTION] Dans le présent appel, l'appelante aurait pu probablement faire des chèques à l'ordre de son époux ou de celui-ci et d'elle-même et les qualifier de «loyer», mais cela ne semble pas nécessaire. Pourquoi devrait-il être permis de louer, pour un prix plus élevé, une pièce d'un voisin et d'obtenir une déduction alors que l'utilisation, pour un coût moindre et plus facilement, d'une partie de sa propre maison ne lui permettrait pas d'obtenir une déduction? Je conclus que les frais raisonnables encourus afin d'utiliser un coin de sa propre maison pour satisfaire à l'obligation d'avoir un bureau à l'extérieur de l'entreprise d'un employeur sont déductibles en vertu du sous-alinéa 8(1)i)(ii).

L'affaire portée en appel et citée sous l'intitulé *Thompson, N. c. M.R.N.* (1985), 85 DTC 362 (C.C.I.), semble avoir été jugée principalement en tenant compte du fait que le ministre a accordé la déduction de 139 \$ à titre de loyer de bureau pour les frais de chauffage et d'électricité calculés au prorata de l'année 1981, bien qu'il ait rejeté l'autre déduction demandée à titre de loyer de bureau. En conséquence, le juge Taylor de la Cour de l'impôt a accordé la déduction des frais réclamés pour le loyer et le téléphone au montant de 3 688,20 \$ pour 1980 et de 2 164,80 \$ pour 1981.

On a abouti au résultat contraire dans deux décisions récentes de la Cour canadienne de l'impôt, à savoir: *Phillips c. M.R.N.* [n° 88-1005 (IT), juge Rowe, jugement en date du 1-11-88, C.C.I.,

Felton, R. v. M.N.R. (1989), 89 DTC 233 (T.C.C.). In *Phillips*, the Court rejected the *Drobot* decision and held that the taxpayer was disentitled to deduct a portion of his mortgage interest, insurance and property taxes as they related to the maintenance of an office in his personal residence on the ground that the plain meaning of the word "rent" could not be expanded to incorporate such an allocation of costs, even though done in accordance with recognized accounting principles.

In *Felton, R. v. M.N.R.*, *supra*, the issue was whether the appellant taxpayer could properly deduct as office rent under subparagraph 8(1)(i)(ii) one-sixth of his home expenses, including mortgage interest, property taxes, insurance and the cost of utilities and maintenance for his home. The amounts claimed were not in issue. The appellant was required by his contract of employment to maintain an office in his home, which was used exclusively for purposes of his employment. The respondent reassessed the appellant on the basis that none of these costs was deductible in computing income pursuant to subparagraphs 8(1)(i)(ii) or (iii). It was not argued on the appeal that some expenses for maintenance of owned premises, such as fuel, electricity, cleaning materials and minor repairs, might have been deductible as the cost of supplies under subparagraph 8(1)(i)(iii) of the Act. Consequently, the issue was confined solely to the meaning of the term "office rent" as used in subparagraph 8(1)(i)(ii). The taxpayer's appeal was dismissed on the ground that the words "office rent" in subparagraph 8(1)(i)(ii) connoted only a payment for use of office property arising out of a landlord and tenant relationship, according to the ordinary dictionary and common law meaning of the word "rent". The Court was of the view that some expenses might have been deductible under subparagraph 8(1)(i)(iii), but that had not been argued.

Rip T.C.J. considered whether the word "as" in the first line of paragraph 8(1)(i) might connote the inclusion of "the equivalent of or in the nature of office rent". Reading the word in context with the scheme of the Act, he concluded that if Parlia-

non publiée] et *Felton, R. c. M.R.N.* (1989), 89 DTC 233 (C.C.I.). Dans l'affaire *Phillips*, la Cour a rejeté la décision *Drobot* et a jugé que le contribuable n'avait pas le droit de déduire une partie de l'intérêt hypothécaire, des assurances et des taxes foncières car ils se rapportaient à la tenue d'un bureau dans sa propre résidence pour le motif que le sens ordinaire du mot «loyer» ne pouvait s'étendre à quelque chose d'incorporel comme la répartition des coûts, même si elle est faite conformément à des principes comptables reconnus.

Dans l'affaire *Felton, R. c. M.R.N.*, précitée, la question était de savoir si le contribuable appellant pouvait à bon droit déduire à titre de loyer de bureau en vertu du sous-alinéa 8(1)(i)(ii) un sixième de ses frais de résidence, dont l'intérêt hypothécaire, les taxes foncières, les assurances et le coût des services publics et de l'entretien de sa maison. Le litige ne portait pas sur les montants réclamés. L'appelant était tenu en vertu de son contrat de travail d'avoir un bureau à son domicile, qui servait exclusivement aux fins de son emploi. L'intimé a cotisé de nouveau l'appelant en tenant compte du fait qu'aucune de ces dépenses n'était déductible dans le calcul du revenu conformément au sous-alinéa 8(1)(i)(ii) ou (iii). On n'a pas soutenu en appel que certaines dépenses d'entretien des lieux loués, telles que le combustible, l'électricité, les produits de nettoyage et les réparations mineures, auraient pu être déductibles à titre de frais de fournitures en vertu du sous-alinéa 8(1)(i)(iii) de la Loi. Par conséquent, la question s'est limitée uniquement au sens de l'expression «loyer de bureau» utilisée au sous-alinéa 8(1)(i)(ii). L'appel du contribuable a été rejeté pour le motif que les mots «loyer de bureau» figurant au sous-alinéa 8(1)(i)(ii) comportaient seulement l'idée d'un paiement pour l'utilisation d'un bureau résultant d'un lien entre propriétaire et locataire, suivant le sens ordinaire du mot «loyer» dans les dictionnaires et en *common law*. Le tribunal était d'avis que certaines dépenses auraient pu être déductibles en vertu du sous-alinéa 8(1)(i)(iii), mais cela n'avait pas été plaidé.

Le juge Rip de la Cour de l'impôt s'est demandé si l'expression «as» [«à titre de»] qui figure à la première ligne de l'alinéa 8(1)(i) pouvait comprendre l'idée de «l'équivalent ou de la nature du loyer de bureau». En interprétant l'expression dans le

ment had wanted to extend the class of things introduced by the word "as", it would have used additional words. The strict *ratio* of the case is contained in the following passage from the judgment of Rip T.C.J., at pages 234-235:

The words "rent" and "loyer" in subparagraph 8(1)(i)(ii) contemplate a payment by a lessee or tenant to a lessor or landlord who owns the office property in return for the exclusive possession of the office, the property leased by the latter to the former.

The payments by Mr. Felton to a money-lender of interest on money borrowed, to a utility supplier for the utility, to maintenance personnel for maintenance, to an insurer for insurance and to a municipality in respect of taxes are not payments of rent by a lessee to a lessor. None of these payments by Mr. Felton was for the use or occupancy or possession of property owned by another person.

Obviously, the judges of the Tax Court in both *Phillips* and *Felton* applied the plain meaning rule of statutory interpretation in determining that the home office expenses of an employee were not deductible as office rent under subparagraph 8(1)(i)(ii), notwithstanding the illogical unfairness of the section in permitting the selfsame deduction in the case of business or professional persons.

This modern rule for the interpretation of taxing statutes was admirably expounded by Estey J. in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; 84 DTC 6305. The learned Judge recalled the strict rule of statutory interpretation invoked for many years, whereby any ambiguities in the charging provisions of a tax statute were to be resolved in favour of the taxpayer. He pointed out that the converse was true where a taxpayer sought to rely on a specific exemption or deduction provided in the statute. In that case, the strict rule required that the taxpayer's claim fall clearly within the exempting provisions, and any doubt in that regard had to be resolved in favour of the Crown. Indeed, he perceived the introduction of exemptions and allowances as marking "the beginning of the end of the reign of the strict rule". The learned Judge stated the following conclusion in the S.C.R. report of the case at page 578 (see DTC, at page 6323):

contexte de l'esprit de la Loi, il a conclu que, si le législateur avait voulu l'étendre à la catégorie de choses abordées par l'expression «à titre de», il aurait utilisé des mots de plus. Le motif formel du jugement est exposé aux pages 234 et 235:

[TRADUCTION] Les mots «loyer» et «rent» utilisés au sous-alinéa 8(1)(i)(ii) envisagent le cas d'un paiement effectué par un locataire à un propriétaire qui est propriétaire du bureau en contrepartie de la possession exclusive du bureau, le bien loué à celui-ci par celui-là.

Les paiements faits par M. Felton à un prêteur d'argent pour les intérêts dus sur un prêt d'argent, à un fournisseur de services publics pour ces services, à des employés d'entretien pour l'entretien, à un assureur pour les assurances et à une municipalité pour ce qui concerne les taxes ne constituent pas des paiements effectués par un locataire à un propriétaire. Aucun de ces paiements n'a été effectué par M. Felton pour l'utilisation, l'occupation ou la possession d'un bien qui était la propriété d'une autre personne.

Manifestement, les juges de la Cour de l'impôt ont, dans les deux affaires *Phillips* et *Felton*, appliqué la règle d'interprétation législative fondée sur le sens ordinaire des mots pour déterminer que les frais de bureau à domicile d'un employé n'étaient pas déductibles à titre de loyer de bureau en vertu du sous-alinéa 8(1)(i)(ii), malgré l'injustice illogique que crée cet article en permettant la même déduction dans le cas des entreprises ou des professionnels.

Cette règle moderne d'interprétation des lois fiscales a été admirablement exposée par le juge Estey dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; 84 DTC 6305. Le juge a rappelé la règle d'interprétation législative stricte invoquée pendant nombre d'années, selon laquelle toute ambiguïté apparaissant dans les dispositions d'une loi fiscale qui imposent une charge devait être tranchée en faveur du contribuable. Il a signalé que le contraire était vrai lorsqu'un contribuable tentait de s'appuyer sur une exemption ou une déduction prévue précisément dans la loi. Dans cette affaire-là, la règle stricte exigeait que la réclamation de la contribuable soit clairement visée par les dispositions prévoyant une déduction, et tout doute à cet égard devait être tranché en faveur de la Couronne. En effet, il percevait l'adoption d'exemptions et de déductions comme marquant «le début de la fin du règne de l'interprétation stricte». Le juge a formulé la conclusion suivante, à la page 578 du recueil de la Cour suprême (voir DTC à la page 6323):

Professor Willis, in his article, *supra*, accurately forecast the demise of the strict interpretation rule for the construction of taxing statutes. Gradually, the role of the tax statute in the community changed, as we have seen, and the application of strict construction to it receded. Courts today apply to this statute the plain meaning rule, but in a substantive sense so that if a taxpayer is within the spirit of the charge, he may be held liable. See Whiteman and Wheatcroft, *supra*, at p. 37.

While not directing his observations exclusively to taxing statutes, the learned author of *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87, E.A. Dreidger, put the modern rule succinctly:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

I turn now to the question whether the expenses claimed for the taxation years 1980 and 1981 qualify as allowable deductions for salesman's expenses under paragraph 8(1)(f) of the Act. There can be no doubt that the defendant comes within the conditions prescribed by subparagraphs (i) and (ii) of paragraph 8(1)(f).

As to subparagraph (iii) of paragraph 8(1)(f), the defendant earned commission income of \$1,365.64 in 1980 as part of his total salary remuneration. The dispute concerns the matter of commission remuneration in 1981. The defendant recollects that he earned commissions of about \$300 in that year. The Crown takes the position that he earned none, based on the fact that nothing was shown in the appropriate space or block of the T4 slips accompanying the defendant's tax returns for those years. A vigorous cross-examination on the point elicited the fact that separate, component amounts for the total commission income of \$1,365.64 earned in 1980 were reported in block "K" of the T4 slips for that year as taxable allowances and benefits, rather than in block "L" designated for commissions. I am satisfied on the defendant's evidence that the same method of reporting commission income on the T4 slips was followed in the 1981 taxation year. Considering the evidence in its entirety, I find as a fact that the defendant earned commission income of \$1,446.25 in the 1981 taxation year with the result that the condition prescribed by subparagraph (iii) has been met. However, this is of little avail to him in the circumstances. In my opinion, the defendant has failed to comply with the condition prescribed

Dans l'article précité, le professeur Willis prévoit fort justement l'abandon de la règle d'interprétation stricte des lois fiscales. Comme nous l'avons vu, le rôle des lois fiscales a changé dans la société et l'application de l'interprétation stricte a diminué. Aujourd'hui, les tribunaux appliquent à cette loi la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l'impôt. Voir Whiteman et Wheatcroft, précité, à la p. 37.

Bien que les remarques de E.A. Dreidger dans son ouvrage *Construction of Statutes* (2 éd. 1983), à la p. 87, ne visent pas uniquement les lois fiscales, il y énonce la règle moderne de façon brève:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une Loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la Loi, l'objet de la Loi et l'intention du Législateur.

Je passe maintenant à la question de savoir si les frais réclamés pour les années d'imposition 1980 et 1981 constituent des déductions permises pour les frais engagés par un vendeur, selon l'alinéa 8(1)(f) de la Loi. On ne peut pas douter que le défendeur satisfait aux conditions prévues par les sous-alinéas (i) et (ii) de l'alinéa 8(1)(f).

Quant au sous-alinéa (iii) de l'alinéa 8(1)(f), le défendeur a gagné en 1980 un revenu de commissions de 1 365,64 \$ qui faisait partie de son salaire total. Le litige porte sur la question de la rémunération sous forme de commission en 1981. Le défendeur se souvient d'avoir gagné une commission d'environ 300 \$ cette année-là. La Couronne prétend qu'il n'en a gagné aucune, en se fondant sur le fait que rien n'a été indiqué dans l'espace ou le carreau approprié des feuillets T4 accompagnant les déclarations d'impôt du défendeur pour ces années-là. Un vigoureux contre-interrogatoire sur ce point a tiré au clair le fait que des montants distincts composant le revenu total de commissions de 1 365,64 \$ gagné en 1980 étaient indiqués dans le carreau «K» des feuillets T4 pour cette année-là en tant qu'allocations et avantages imposables plutôt que dans le carreau «L» prévu pour les commissions. J'accepte la preuve du défendeur selon laquelle on a suivi la même méthode pour indiquer le revenu de commissions sur les feuillets T4 pour l'année d'imposition 1981. Après examen de la totalité de la preuve, je constate que le défendeur a gagné un revenu de commissions de 1 446,25 \$ durant l'année d'imposition 1981 de sorte qu'il a été satisfait à la condition prévue par le sous-alinéa (iii). Toutefois, cela ne sert pas à

by subparagraph (iv) inasmuch as he received from his employer a reasonable allowance for travelling expenses that was not required to be included in computing his income by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v). That being the case, the defendant has failed to bring himself within the deduction provisions of paragraph 8(1)(f) of the *Income Tax Act*. Under the circumstances, it is unnecessary to decide the point pressed by the Crown, namely, that the amount claimed for the expense of office construction in 1980 and the amounts claimed in both taxation years for rent as being the equivalent of mortgage interest are disallowable as payments on account of capital under subparagraph 8(1)(f)(v).

The question remains: are the amounts claimed for home office expenses in the 1980 and 1981 taxation years deductible as "office rent" under subparagraph 8(1)(i)(ii) of the *Income Tax Act*? In my view, the plain meaning of the words of the statutory provision read in context with the scheme of the Act as a whole precludes any possibility of an affirmative answer to the question. This was the approach adopted by the judges of the Tax Court of Canada in *Phillips and Felton*, with which I fully concur. In the result, I find that the Minister was correct in his reassessments of the defendant's income for the 1980 and 1981 taxation years, save only for the amounts claimed for utilities, heating and hydro in 1980.

As mentioned, the defendant questioned strenuously the illogicality of allowing a deduction for the prorated cost of these last-mentioned items in 1981 and refusing to allow anything for them in 1980. The departmental policy guidelines contained in Interpretation Bulletin IT-352R suggest that an employee be permitted to deduct a reasonable portion of the cost of fuel, electricity, light bulbs, cleaning materials and minor repairs as home office expenses under subparagraph 8(1)(i)(iii) of the Act. Counsel for the plaintiff conceded that one-third of the amounts claimed for utilities, gas and hydro should be allowed to

grand-chose dans les circonstances. À mon avis, le défendeur n'a pas rempli la condition prévue par le sous-alinéa (iv) étant donné qu'il a reçu de son employeur une indemnité de déplacement raisonnable qu'il n'était pas tenu d'inclure dans le calcul de son revenu en vertu du sous-alinéa 6(1)b)(v). Comme ce fut le cas, le défendeur ne peut se prévaloir des dispositions de l'alinéa 8(1)f) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoyant une déduction. Dans les circonstances, il n'est pas nécessaire de trancher le point souligné avec insistance par la Couronne, à savoir que le montant réclamé pour les frais de construction du bureau en 1980 et les montants réclamés dans les deux années d'imposition pour le loyer comme étant l'équivalent de l'intérêt hypothécaire ne peuvent pas être admis, étant des paiements à titre de capital selon le sous-alinéa 8(1)f)(v).

Reste la question suivante: Les montants réclamés pour les frais de bureau à domicile pour les années d'imposition 1980 et 1981 sont-ils déductibles à titre de «loyer de bureau» en vertu du sous-alinéa 8(1)i)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*? À mon avis, le sens ordinaire des mots de la disposition législative interprétée dans le contexte de l'esprit de la Loi dans son ensemble exclut toute possibilité d'une réponse affirmative. Ce fut l'approche que les juges de la Cour canadienne de l'impôt ont adoptée dans les affaires *Phillips et Felton* et à laquelle je souscris entièrement. Par conséquent, j'estime que le ministre a eu raison d'établir comme il l'a fait les nouvelles cotisations concernant le revenu du défendeur pour les années d'imposition 1980 et 1981, à l'exception seulement des montants réclamés pour les services publics, le chauffage et l'électricité en 1980.

Ainsi qu'il a été mentionné, le défendeur a mis énergiquement en doute la logique de la démarche consistant à accorder une déduction pour les frais, établis au prorata, de ces derniers postes mentionnés en 1981 et à refuser d'accorder quelque chose à leur égard en 1980. La politique du ministère figurant dans le Bulletin d'interprétation IT-352R laisse entendre qu'un employé peut être autorisé à déduire une partie raisonnable des frais de combustible, d'électricité, d'ampoules, de produits de nettoyage et de réparations mineures à titre de frais de bureau à domicile en vertu du sous-alinéa 8(1)i)(iii) de la Loi. L'avocat de la demanderesse a

the defendant for the 1980 taxation year. In view of that, the matter is taken beyond the point of quibbling over statutory words. Certainly, I do not feel constrained to refuse the concession by an overly rigorous adherence to the plain meaning rule of statutory interpretation. In the circumstances, I consider that the 1980 reassessment of the defendant's income should be varied by allowing the amounts of \$30.60, \$45.82 and \$37.92 for utilities, gas and hydro respectively.

The plaintiff's appeal is therefore allowed in the main, subject only to varying the 1980 reassessment in respect of the aforementioned amounts allowed for the utilities, gas and hydro expenses of the defendant's home office, and the matter is referred back to the Minister for varying the reassessment accordingly. The plaintiff was not fully successful on the appeal so there will be no order as to costs.

admis qu'un tiers des montants réclamés pour les services publics, le gaz et l'électricité devrait être accordé au défendeur pour l'année d'imposition 1980. À cause de cela, la question dépasse la simple discussion sur les mots utilisés dans la loi. Certes, je ne me sens pas obligé de refuser la déduction en souscrivant trop rigoureusement à la règle d'interprétation législative fondée sur le sens ordinaire des mots. Dans les circonstances, je considère que la nouvelle cotisation concernant le revenu du défendeur pour l'année 1980 devrait être modifiée en accordant les montants de 30,60 \$, 45,82 \$ et 37,92 \$ pour les services publics, le gaz et l'électricité respectivement.

L'appel de la demanderesse est donc accueilli en grande partie, sous réserve seulement de la modification de la nouvelle cotisation pour 1980 en ce qui concerne les montants susmentionnés accordés pour les frais de services publics, de gaz et d'électricité du bureau à domicile du défendeur, et la question est renvoyée au ministre afin qu'il modifie la nouvelle cotisation en conséquence. La demanderesse n'ayant pas obtenu entièrement gain de cause en appel, il n'y aura pas d'ordonnance quant aux frais et dépens.