

A-522-94	A-522-94
<p>Dianne M. Giannakopoulos (<i>Applicant</i>)</p> <p>v.</p> <p>The Minister of National Revenue (<i>Respondent</i>)</p> <p><i>INDEXED AS: GIANNAKOPOULOS v. M.N.R. (C.A.)</i></p> <p>Court of Appeal, Marceau, Strayer and Linden JJ.A.—Edmonton, June 22; Ottawa, July 6, 1995.</p> <p><i>Income tax — Income calculation — Deductions — T.C.C. disallowing deduction of moving expenses under Income Tax Act, s. 62(1), requiring move bring taxpayer at least 40 kilometres closer to work — According to car odometer, new residence 44 kilometres closer to work — Tax Court measuring distance using “straight line” or “as the crow flies” approach — Distance moved should be measured using real routes of travel — Shortest normal route proper test — T.C.C. erred in law by interpreting “distance” out of context.</i></p> <p>STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED</p> <p><i>Income Tax Act</i>, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 62 (as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 21).</p> <p>CASES JUDICIALLY CONSIDERED</p> <p>DISTINGUISHED:</p> <p><i>Lake v. Butler</i> (1855), 24 Law J Rep (NS) 273; <i>Jewell and Another v. Stead</i> (1856), 25 Law J Rep (NS) 294.</p> <p>OVERRULED:</p> <p><i>Cameron (D.) v. M.N.R.</i>, [1993] 1 C.T.C. 2745; (1993), 93 DTC 437 (T.C.C.).</p> <p>CONSIDERED:</p> <p><i>Bernier (J.-C.) Estate v. M.N.R.</i>, [1990] 1 C.T.C. 2535; (1990), 90 DTC 1220 (T.C.C.).</p> <p>REFERRED TO:</p> <p><i>Haines (R C) v MNR</i>, [1984] CTC 2422; (1984), 84 DTC 1375 (T.C.C.); <i>Bracken (S) v MNR</i>, [1984] CTC 2922; (1984), 84 DTC 1813 (T.C.C.); <i>Jennings v. Menaugh et al.</i>, 118 Fed. 612 (Circ. Ct. 1902).</p> <p>APPLICATION for judicial review of Tax Court decision disallowing deduction for moving expenses (<i>Giannakopoulos (D.M.) v. Canada</i>, [1995] 1 C.T.C.</p>	<p>Dianne M. Giannakopoulos (<i>requérante</i>)</p> <p>c.</p> <p>a</p> <p>Le ministre du Revenu national (<i>intimé</i>)</p> <p><i>RÉPERTORIÉ: GIANNAKOPOULOS c. M.R.N. (C.A.)</i></p> <p>b</p> <p>Cour d’appel, juges Marceau, Strayer et Linden, J.C.A.—Edmonton, 22 juin; Ottawa, 6 juillet 1995.</p> <p><i>Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — La C.C.I. a refusé une déduction des frais de déménagement réclamée en vertu de l’art. 62(1) de la Loi de l’impôt sur le revenu, qui requiert que le déménagement rapproche le contribuable de son travail d’au moins 40 kilomètres — Suivant l’odomètre d’une automobile, la nouvelle résidence se situe 44 kilomètres plus près du travail — La Cour de l’impôt a mesuré la distance en appliquant la méthode de la «ligne droite» ou du «vol d’oiseau» — La distance du déménagement devrait être mesurée suivant les voies réelles de transport — Le critère approprié est celui de la route normale la plus courte — La C.C.I. a commis une erreur de droit puisqu’elle a interprété la «distance» en ne tenant pas compte du contexte.</i></p> <p>e</p> <p>LOIS ET RÈGLEMENTS</p> <p><i>Loi de l’impôt sur le revenu</i>, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 62 (mod. par S.C. 1984, ch. 45, art. 21).</p> <p>f</p> <p>JURISPRUDENCE</p> <p>DISTINCTION FAITE AVEC:</p> <p><i>Lake v. Butler</i> (1855), 24 Law J Rep (NS) 273; <i>Jewell and Another v. Stead</i> (1856), 25 Law J Rep (NS) 294.</p> <p>g</p> <p>DÉCISION ÉCARTÉE:</p> <p><i>Cameron (D.) c. M.R.N.</i>, [1993] 1 C.T.C. 2745; (1993), 93 DTC 437 (C.C.I.).</p> <p>h</p> <p>DÉCISION EXAMINÉE:</p> <p><i>Bernier (J.-C.) Succession c. M.R.N.</i>, [1990] 1 C.T.C. 2535; (1990), 90 DTC 1220 (C.C.I.).</p> <p>i</p> <p>DÉCISIONS MENTIONNÉES:</p> <p><i>Haines (R C) c MRN</i>, [1984] CTC 2422; (1984), 84 DTC 1375 (C.C.I.); <i>Bracken (S) c MRN</i>, [1984] CTC 2922; (1984), 84 DTC 1813 (C.C.I.); <i>Jennings v. Menaugh et al.</i>, 118 Fed. 612 (Circ. Ct. 1902).</p> <p>j</p> <p>DEMANDE de contrôle judiciaire d’une décision de la Cour de l’impôt qui a refusé une déduction des frais de déménagement (<i>Giannakopoulos (D.M.) c.</i></p>

2562 (T.C.C.)) under *Income Tax Act*, subsection 62(1). Application allowed.

Canada, [1995] 1 C.T.C. 2562 (C.C.I.)) réclamée en vertu du paragraphe 62(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Demande accueillie.

APPEARANCE:

Dianne M. Giannakopoulos on her own behalf.

^a COMPARUTION:

Dianne M. Giannakopoulos pour son compte.

COUNSEL:

Rhonda Nahorniak and *Jehad Haymour* for respondent.

AVOCATS:

Rhonda Nahorniak et *Jehad Haymour* pour l'intimé.

APPLICANT ON HER OWN BEHALF:

Dianne M. Giannakopoulos, Edmonton.

LA REQUÉRANTE POUR SON COMPTE:

^c Dianne M. Giannakopoulos, Edmonton.

SOLICITOR:

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

PROCUREUR:

^d *Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimé.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

MARCEAU J.A.: The issue raised by this application for judicial review of a decision of the Tax Court of Canada [[1995] 1 C.T.C. 2562] is narrow but not without some important implications. When a legislative enactment speaks of the distance between two geographic points as a condition for the application of a rule of law, how is that distance to be measured if no method is specified? Should the distance be measured in a straight line, i.e. "as the crow flies", or by following a normal route of public travel? The Tax Court of Canada has consistently adopted the "straight line" approach,¹ however, this is the first time this Court has had occasion to address the question and it definitely merits some scrutiny.

^e LE JUGE MARCEAU, J.C.A.: La présente demande de contrôle judiciaire d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt [[1995] 1 C.T.C. 2562] soulève une question précise qui n'est toutefois pas sans comporter d'importantes implications. Lorsque, dans un texte de loi, la distance entre deux endroits est une condition à l'application d'une règle de droit, comment doit-on mesurer cette distance si aucune méthode n'est précisée? Devrait-on la mesurer en ligne droite, c'est-à-dire «à vol d'oiseau», ou suivant une route normale de transport public? La Cour canadienne de l'impôt a invariablement adopté la méthode de la ligne droite¹; cependant, la Cour fédérale n'a jamais eu auparavant l'occasion de se prononcer sur la question, qui mérite certainement qu'on l'étudie.

The applicant was employed as a research interviewer with the University of Alberta when, in 1991, she accepted a new position as an administrative assistant with her employer, which required her to work at a different location. In order to be closer to her new workplace, she moved from Stony Plain to

ⁱ La requérante effectuait la cueillette de données par entrevue au sein de l'Université de l'Alberta lorsqu'en 1991, elle a accepté un poste d'adjointe administrative auprès du même employeur, ce qui l'obligeait à travailler dans un endroit différent. Pour se rapprocher de son nouveau lieu de travail, elle a donc

¹ *Cameron (D.) v. M.N.R.*, [1993] 1 C.T.C. 2745 (T.C.C.); *Haines (R C) v MNR*, [1984] CTC 2422 (T.C.C.); *Bracken (S) v MNR*, [1984] CTC 2922 (T.C.C.); *Bernier (J.-C.) Estate v. M.N.R.*, [1990] C.T.C. 2535 (T.C.C.).

¹ *Cameron (D.) c. M.R.N.*, [1993] 1 C.T.C. 2745 (C.C.I.); *Haines (R C) c MRN*, [1984] CTC 2422 (C.C.I.); *Bracken (S) c MRN*, [1984] CTC 2922 (C.C.I.); *Bernier (J.-C.) Succession c. M.R.N.*, [1990] 1 C.T.C. 2535 (C.C.I.).

Edmonton, where the University administration offices are located.

Section 62 of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 21)] (the Act) reads in part as follows:

62. (1) Where a taxpayer has, at any time, commenced

(a) to carry on a business or to be employed at a location in Canada (in this subsection referred to as his "new work location"), or

and by reason thereof has moved from the residence in Canada at which, before the move, he ordinarily resided (in this section referred to as his "old residence") to a residence in Canada at which, after the move, he ordinarily resided (in this section referred to as his "new residence"), so that the distance between his old residence and his new work location is not less than 40 kilometres greater than the distance between his new residence and his new work location, in computing his income for the taxation year in which he moved from his old residence to his new residence or for the immediately following taxation year, there may be deducted amounts paid by him as or on account of moving expenses incurred in the course of moving from his old residence to his new residence, to the extent that

(c) they were not paid on his behalf by his employer.

Using the odometer in her car, the applicant calculated that her new residence was 44 kilometres closer to the University administration centre than her prior one. Considering herself to have met the conditions prescribed by the provisions of subsection 62(1) of the Act, the applicant claimed her moving expenses on her income tax returns for the 1991 and 1992 taxation years. The deduction, however, was disallowed and she was reassessed on the basis that, measured in a straight line, her new residence was only 36 kilometres closer to her workplace than the prior one. The applicant appealed to the Tax Court of Canada where the reassessment was confirmed, it being the jurisprudence of the Court, as mentioned above, that the "straight line method" was indeed the appropriate one.

quitté Stony Plain pour déménager à Edmonton, où est situé le centre administratif de l'université.

L'article 62 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63 (mod. par S.C. 1984, ch. 45, art. 21)] (ci-après la Loi) se lit en partie comme suit:

62. (1) Lorsqu'un contribuable a, à une date quelconque, commencé

a) à exploiter une entreprise ou à être employé dans un lieu au Canada (dans le présent paragraphe appelé son «nouveau lieu de travail»), ou

et a, de ce fait, déménagé d'une résidence au Canada où, avant le déménagement, il résidait habituellement (dans le présent article appelée son «ancienne résidence») pour venir occuper une autre résidence sise au Canada où, après le déménagement, il a résidé habituellement (dans le présent article appelée sa «nouvelle résidence»), de sorte que la distance entre son ancienne résidence et son nouveau lieu de travail soit supérieure d'au moins 40 kilomètres à la distance entre sa nouvelle résidence et son nouveau lieu de travail, il peut déduire, dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition dans laquelle il a déménagé de son ancienne résidence pour venir occuper sa nouvelle résidence, ou pour l'année d'imposition suivante, les sommes qu'il a payées à titre ou au titre des frais de déménagement engagés pour déménager de son ancienne résidence pour venir occuper sa nouvelle résidence, dans la mesure où

c) les sommes n'ont pas été payées en son nom par son employeur.

À l'aide de l'odomètre de son automobile, la requérante a déterminé que sa nouvelle résidence était située 44 kilomètres plus près du centre administratif de l'université que son ancienne résidence. Considérant qu'elle satisfaisait aux conditions prescrites au paragraphe 62(1) de la Loi, la requérante a déduit ses frais de déménagement dans ses déclarations de revenus des années d'imposition 1991 et 1992. La déduction a toutefois été refusée et une nouvelle cotisation a été établie à son égard en fonction du fait qu'en ligne droite, sa nouvelle résidence n'était située que 36 kilomètres plus près de son nouveau lieu de travail que son ancienne résidence. La requérante a interjeté appel à la Cour canadienne de l'impôt, qui a confirmé la nouvelle cotisation pour le motif que, selon la jurisprudence de la Cour, ainsi qu'il a été mentionné précédemment, il convenait effectivement d'appliquer la méthode de la «ligne droite».

The applicant applied to this Court for judicial review of the decision of the Tax Court of Canada.

La requérante a saisi la Cour d'une demande de contrôle judiciaire de la décision de la Cour canadienne de l'impôt.

In coming to its conclusion regarding the appropriate measuring technique, the Tax Court of Canada, in its early decisions, relied on two antiquated English cases,² one of which involved a court's territorial jurisdiction, the other the appropriate placement of a toll gate. Neither of these cases had any relation to a taxpayer travelling to work and, because of that, neither of them, in my opinion, can be adequately applied to the situation addressed by subsection 62(1).

Pour en venir à sa conclusion relativement à la méthode de calcul appropriée, la Cour canadienne de l'impôt a, dans ses décisions antérieures, invoqué deux anciennes décisions anglaises², l'une concernant la compétence territoriale d'un tribunal et l'autre, l'emplacement approprié d'un poste de péage. Comme ni l'une ni l'autre décision n'avait quelque rapport avec le trajet d'un contribuable qui se rend au travail, ni l'une ni l'autre ne peut à mon avis être à juste titre appliquée à la situation visée au paragraphe 62(1).

Subsection 62(1) permits a taxpayer to deduct moving expenses when he moves closer to a new workplace. An employee must live within a reasonable distance of his work. When he accepts a new position, the employee may have to move in order to remain within a practical commuting distance of his job. Subsection 62(1) recognizes that relocation is a legitimate work-related expense. In order to prevent the provision from being invoked when a taxpayer simply desires a change in residence, the provision requires that the move bring the taxpayer at least forty kilometres closer to work. Usually, a taxpayer travels to work using ordinary routes of public travel, i.e. roads, highways, railways. In determining whether the taxpayer has really moved forty kilometres closer to work, it only makes sense to measure the distance he has moved using real routes of travel. A realistic measurement of travelling distance is necessary in order to give effect to the purpose of the provision. The straight line method bears no relation to how an employee travels to work. It is illogical to apply this technique to a provision which exists to recognize work related relocation expenses. It leads to absurd results where the old residence and the new workplace are separated by a body of water. A taxpayer who moves across a river to be closer to his workplace may have only moved a few miles "as the crow flies" but may actually be several dozen miles

En vertu du paragraphe 62(1), le contribuable peut déduire ses frais de déménagement lorsqu'il se rapproche de son nouveau lieu de travail. L'employé doit résider à une distance raisonnable de son travail. Lorsqu'il accepte un nouvel emploi, il peut se voir forcé de déménager afin de demeurer à une distance pratique de son travail. Au paragraphe 62(1), on reconnaît que la réinstallation constitue une dépense légitimement liée au travail. Pour fermer la porte aux tentatives d'un contribuable d'invoquer la disposition lorsqu'il désire simplement changer de résidence, la disposition requiert que le déménagement rapproche le contribuable de son travail d'au moins 40 kilomètres. En temps normal, le contribuable se rend au travail en empruntant les voies publiques normales, c'est-à-dire les routes, les autoroutes et les voies ferrées. Il est donc logique, pour déterminer si, par son déménagement, le contribuable s'est réellement rapproché de quarante kilomètres de son travail, de mesurer la distance en question en utilisant les voies réelles de transport. Pour respecter l'objectif de la disposition, il y a lieu d'adopter une méthode réaliste de calcul du trajet. La méthode de la ligne droite ne tient aucunement compte de la façon dont un employé se rend au travail. Il serait illogique d'appliquer cette méthode dans le cadre d'une disposition dont l'objet est de reconnaître les frais de réinstallation liés au travail. Il en découlerait des absurdités

² *Lake v. Butler* (1855), 24 Law J Rep (NS) 273; *Jewell and Another v. Stead* (1856), 25 Law J Rep (NS) 294.

² *Lake v. Butler* (1855), 24 Law J Rep (NS) 273; *Jewell and Another v. Stead* (1856), 25 Law J Rep (NS) 294.

closer to work. In fact, this is exactly what happened in *Cameron (D.) v. M.N.R.*³ wherein the taxpayer moved across the Ottawa River from Aylmer, Quebec to Kars, Ontario. The Tax Court of Canada held that he could not deduct his moving expenses because the distance was less than 40 kilometres using a straight line measurement.

In one case before the Tax Court of Canada, *Bernier (J.-C.) Estate v. M.N.R.*,⁴ Lamarre Proulx T.C.J. held herself to be bound by the prior decisions but only after expressing her own discordant personal view. She stated:

In my view, the remedy in subsection 62(1) should be interpreted in relation to the workers, and the distance in question should be measured by the worker's normal route or the route that he would normally take to go from home to his place of work.

While the use of the normal route notion is more realistic and more effectively furthers the purpose of the section, I would not go so far as Lamarre Proulx T.C.J. would apparently have been prepared to go, i.e. to accept a measurement based merely on the worker's normal route or the route that he would normally take to go from home to his place of work. Such a subjective approach would introduce a source of uncertainty which might become "a trap for litigation", which was precisely the reason invoked by the judges to explain their adherence to the direct line approach. It is necessary to be more objective. The idea of the shortest route that one might travel to work should be coupled with the notion of the normal route to the travelling public. Thus, the shortest normal route would be a preferable test to the straight

dans les cas où l'ancienne résidence et le nouveau lieu de travail sont séparés par une étendue d'eau. Le contribuable qui déménage d'une rive à l'autre d'un cours d'eau pour se rapprocher de son travail peut ne s'être déplacé que de quelques milles «à vol d'oiseau», alors qu'il peut en fait s'être rapproché de plusieurs douzaines de milles de son travail. C'est en fait exactement ce qui s'est produit dans l'affaire *Cameron (D.) c. M.N.R.*³, où le contribuable a quitté Aylmer (Québec) pour déménager de l'autre côté de la rivière des Outaouais, à Kars (Ontario). La Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'il ne pouvait déduire ses frais de déménagement parce que la distance franchie était inférieure à 40 kilomètres suivant un calcul effectué en ligne droite.

Dans l'affaire *Bernier (J.-C.) Succession c. M.N.R.*⁴, le juge Lamarre Proulx de la Cour canadienne de l'impôt s'est estimée liée par les décisions antérieures, mais seulement après avoir exprimé son opinion dissidente:

À mon sens, la solution de droit que le paragraphe 62(1) apporte doit s'interpréter dans le contexte des travailleurs et la distance dont il y est question doit se mesurer selon la route normale du travailleur ou celle qui devrait être normalement sa route parcourue pour se rendre de sa résidence à son lieu de travail.

Si la notion de route normale est plus réaliste et sert davantage l'objectif de l'article en question, je n'irais pas aussi loin que le juge Lamarre Proulx paraissait disposée à aller, c'est-à-dire jusqu'à accepter un calcul fondé simplement sur la route normale qu'emprunte le travailleur ou celle qu'il emprunterait normalement pour se rendre de sa résidence à son lieu de travail. Une méthode aussi subjective serait source d'incertitude et risquerait ainsi de devenir un «piège à litiges». C'est exactement la raison que les juges ont invoquée pour expliquer leur adhésion à la méthode de la ligne droite. Il y a lieu de faire davantage preuve d'objectivité. La notion de la route la plus courte que l'employé emprunte pour se rendre au travail devrait être jointe à celle de la route normale pour le voyageur. Par conséquent, le critère de

³ *Supra*, note 1.

⁴ *Supra*, note 1, at p. 2539.

³ Précité, renvoi n° 1.

⁴ Précité, renvoi n° 1, à la p. 2539.

line method,⁵ for it is both realistic and precise. It also furthers the purpose of the provision. This test would prevent a taxpayer from being expected to use an extraordinary route such as a neglected or unpaved road. It would also leave room to consider travel not only on roads but on ferries and rail lines.

In my introductory remarks, I spoke of a general problem regarding interpretation of the word “distance” in legislative enactments. In common parlance, the word itself, or its equivalent in French, has to be interpreted in relation to the context in which it is used. The “distance” between two steeples in a city or between Ottawa and Paris could not be understood as meaning the same thing as the “distance” between two runners in a marathon. I am of the view that there is no reason to do otherwise when the word is used in the body of a legislative enactment. In my opinion, by applying the straight line rule to the calculation of the distance referred to in subsection 62(1) of the Act, the Tax Court of Canada has interpreted the word without regard to the context and, in so doing, has committed an error of law which must be reversed.

I would, therefore, allow this application, set aside the decision of the Tax Court of Canada and refer the matter back to it for a reconsideration in accordance with these reasons.

STRAYER J.A.: I agree.

LINDEN J.A.: I agree.

la route normale la plus courte est préférable à la méthode de la ligne droite⁵, puisqu’il est à la fois réaliste et précis. Il sert également l’objectif de la disposition. Suivant ce critère, on ne s’attendrait pas à ce que le contribuable emprunte une route inhabituelle, comme une route non entretenue ou non pavée. Il laisserait également plus de latitude pour considérer le transport non seulement sur les routes, mais également sur les traversiers et les voies ferrées.

Dans mes commentaires introductifs, j’ai fait mention d’un problème général concernant l’interprétation du mot «distance» dans les textes de loi. Dans le langage ordinaire, le mot lui-même, tant en anglais qu’en français, doit s’interpréter en fonction du contexte dans lequel il s’inscrit. La «distance» entre deux clochers d’une ville ou entre Ottawa et Paris pourrait ne pas être considérée comme ayant le même sens que la «distance» entre deux coureurs dans un marathon. Il n’y a à mon sens aucune raison d’agir autrement lorsque le mot est utilisé dans le corps d’un texte de loi. À mon avis, en appliquant la méthode de la ligne droite pour calculer la distance envisagée au paragraphe 62(1) de la Loi, la Cour canadienne de l’impôt a interprété le mot sans tenir compte du contexte et, ce faisant, a commis une erreur de droit qui doit être corrigée.

J’accueillerais par conséquent la demande, j’annulerais la décision de la Cour canadienne de l’impôt et lui renverrais l’affaire aux fins d’un nouvel examen qui tienne compte des présents motifs.

LE JUGE STRAYER, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE LINDEN, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.

⁵ *Jennings v. Menaugh et al.*, 118 Fed. 612 (Circ. Ct. 1902), cited by Lamarre Proulx T.C.J. where a similar test was used: “the ordinary, normal and shortest route”.

⁵ *Jennings v. Menaugh et al.*, 118 Fed. 612 (Circ. Ct. 1902), cité par le juge Lamarre Proulx de la Cour canadienne de l’impôt, et où un critère semblable a été utilisé: «la route ordinaire et normale la plus courte».