

T-666-86

T-666-86

Denis Verrier (Plaintiff)**Denis Verrier (demandeur)**

v.

a c.

The Queen (Defendant)**La Reine (défenderesse)**

INDEXED AS: VERRIER v. CANADA

RÉPERTORIÉ: VERRIER c. CANADA

Trial Division, Strayer J.—Winnipeg, September 6, 7 and 8; Ottawa, September 26, 1988.

b Division de première instance, juge Strayer—Winnipeg, 6, 7 et 8 septembre; Ottawa, 26 septembre 1988.

Income tax — Income calculation — Deductions — Car salesman deducting as expenses to earn income amounts spent on fuel for demonstrator and courtesy cars, parking charges incurred while conducting business, advertising and entertainment expenses, and finders' fees — Meaning of "ordinarily required" in Income Tax Act, s. 8(1)(f) — "Ordinarily" meaning normal activities — Time spent away from employer's place of business not determinative, but may be relevant in ascertaining whether duties so trivial as not to detract from employer's place of business as essential focus of employer's work — "Required" meaning specifically understood by both parties to be necessary for proper performance of contract — If activity merely means chosen by employee to achieve end, activity not "required" — No written contract covering activities required to be performed outside dealership, but both parties understanding specific functions part of plaintiff's job — Activities not significant enough to bring plaintiff within s. 8(1)(f) — Activities means employed at plaintiff's discretion to sell more cars — Not "ordinarily required" to perform such activities.

Impôt sur le revenu — Calcul de l'impôt — Déductions — Vendeur de voitures déduisant à titre de dépenses engagées pour gagner un revenu le coût du carburant pour les voitures de démonstration et de prêt, les frais de stationnement engagés dans le cours des affaires, les dépenses de publicité, les frais de représentation ainsi que les honoraires de démarcheur qu'il a versés — Sens de l'expression «ordinairement tenu» à l'art. 8(1)f de la Loi de l'impôt sur le revenu — Le mot «ordinairement» désigne des activités à caractère normal — Le calcul des heures passées ailleurs qu'au lieu de l'entreprise de l'employeur n'est pas un facteur décisif, mais il peut être pertinent pour déterminer si les fonctions exercées sont à ce point banales qu'elles n'empêchent pas le lieu de l'entreprise de rester le cadre essentiel du travail de l'employé — Pour qu'un employé soit «tenu», il faut que les deux parties s'entendent précisément sur la nécessité d'une activité pour l'exécution appropriée du contrat — Si l'activité n'est qu'un des moyens choisis par l'employé afin d'atteindre un objectif, ce dernier n'est alors pas «tenu» de l'exercer — Il n'y avait aucune exigence contractuelle écrite à l'égard des activités devant s'exercer à l'extérieur de l'établissement du concessionnaire, mais les deux parties admettent que certaines fonctions particulières faisaient partie du travail du demandeur — Activités non suffisamment significatives pour qu'elles soient visées à l'art. 8(1)f — Activités consistant dans les moyens que le demandeur a choisi d'employer pour accroître ses ventes de voitures — Il n'était donc pas «ordinairement tenu» d'exercer ces activités.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

LOIS ET RÈGLEMENTS

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 8(1)(f), (h), (2).

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 8(1)(f), (h), (2).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

JURISPRUDENCE

APPLIED:

i

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Healy v. R., [1979] 2 F.C. 49; 79 DTC 5060 (C.A.); *Shangraw, G. C. v. Minister of National Revenue* (1976), 76 DTC 1309 (T.R.B.); *Hoedel, G. v. The Queen* (1986), 86 DTC 6535 (F.C.A.); *The Queen v. Patterson* (1982), 82 DTC 6326 (F.C.T.D.); *Moore, P. I. v. The Queen* (1987), 87 DTC 5217 (F.C.T.D.); *Betz, W. T. v. The Queen* (1987), 87 DTC 5223 (F.C.T.D.).

Healy c. R., [1979] 2 C.F. 49; 79 DTC 5060 (C.A.); *Shangraw, G. C. v. Minister of National Revenue* (1976), 76 DTC 1309 (C.R.I.); *Hoedel, G. c. La Reine* (1986), 86 DTC 6535 (C.A.F.); *La Reine c. Patterson* (1982), 82 DTC 6326 (C.F. 1^{re} inst.); *Moore, P. I. c. La Reine* (1987), 87 DTC 5217 (C.F. 1^{re} inst.); *Betz, W. T. c. La Reine* (1987), 87 DTC 5223 (C.F. 1^{re} inst.).

COUNSEL:

C. M. Fien and C. E. Gorlick for plaintiff.

Wilfrid Lefebvre, Q.C. and Sandra E. Phillips for defendant.

SOLICITORS:

Simkin, Gallagher, Winnipeg, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

STRAYER J.:

Introduction

This is an appeal from a decision of the Tax Court of Canada [[1986] 1 C.T.C. 2018; 86 DTC 1027] with respect to assessments of the plaintiff's income for 1979 and 1980. He claimed that the amounts of \$6,629.01 expended by him in 1979, and \$8,236.75 expended by him in 1980 were expended for the purpose of earning commission income and that he is therefore entitled to deduct them from his income for those years respectively. It was agreed at trial that with respect to the year 1980 there is included in the amount in dispute an item of \$845.47 representing bank charges which should be referred back to the Minister for further review.

In the years in question the plaintiff was an automobile salesman employed by Birchwood Motors, an automobile dealer in Winnipeg. He was remunerated by commissions computed by reference to the volume of sales of automobiles made by him. The expenses which he claims to be entitled to deduct from his income include gas and oil for his demonstrator automobile (provided free of charge to him by his employer) and for the two "courtesy" cars owned and provided by him to his customers for their use when their cars were being serviced. The expenses claimed also include parking charges incurred while conducting business, advertising carried out by the plaintiff on his own to seek customers for himself, entertainment expenses (coffee and meals) incurred for the benefit of customers or prospective customers, and

AVOCATS:

C. M. Fien et C. E. Gorlick pour le demandeur.

Wilfrid Lefebvre, c.r. et Sandra E. Phillips pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Simkin, Gallagher, Winnipeg, pour le demandeur.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE STRAYER:

Introduction

Appel est interjeté en l'espèce d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt [[1986] 1 C.T.C. 2018; 86 DTC 1027] relativement aux cotisations établies pour le revenu du demandeur à l'égard des années 1979 et 1980. Ce dernier soutient que les sommes de 6 629,01 \$ et 8 236,75 \$ qu'il a dépensées respectivement en 1979 et 1980 l'ont été dans le but de gagner un revenu de commission et qu'il peut donc les déduire de son revenu pour les années en question. Il a été convenu, à l'audience, que relativement à l'année 1980, le montant en litige comprend une déduction de 845,47 \$, au titre de frais bancaires, qui devrait être déférée au ministre pour réexamen.

Pendant la période visée, le demandeur était employé comme vendeur d'automobiles chez Birchwood Motors, un concessionnaire de Winnipeg. Il était rémunéré par des commissions calculées par rapport au volume de ventes qu'il effectuait. Les dépenses qu'il veut déduire de son revenu incluent le coût de l'essence et de l'huile pour la voiture de démonstration (que lui fournit gratuitement son employeur) et pour les deux voitures de prêt dont il est propriétaire et qu'il met à la disposition des clients dont le véhicule fait l'objet d'un entretien. Il réclame également la déduction des frais de stationnement engagés dans le cours de ses affaires, des dépenses qu'il a faites au titre de la publicité pour trouver lui-même des clients, des frais de représentation (cafés et repas) engagés au profit des clients actuels ou éventuels,

commissions or finders' fees paid by him to persons referring customers to him where the referral resulted in a sale.

Issues

The relevant portion of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] is paragraph 8(1)(f) which provides 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,

(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;

It is agreed that the only matters in dispute in the case involve the interpretation and application of subparagraphs (i) and (ii) and the requirement that the amounts claimed must have been expended "for the purpose of earning the income from the employment". If the plaintiff can establish that he meets these requirements, it is agreed that he would be entitled to the deductions claimed. It is common ground that if such requirements are met, the expenses deductible under paragraph 8(1)(f) are not limited to those which are attributable to the fact that the plaintiff was ordinarily required

et enfin des commissions ou honoraires de démarcheur qu'il a versés à ceux qui lui ont permis d'effectuer une vente en lui adressant des clients.

Questions en litige

La disposition pertinente de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63] est l'alinéa 8(1)(f), lequel dispose:

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 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) 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;

Les parties ont reconnu que les seules questions en litige en l'espèce concernaient l'interprétation et l'application des sous-alinéas (i) et (ii), ainsi que l'exigence portant que les sommes dont la déduction est réclamée aient été dépensées «pour gagner le revenu provenant [d'un] emploi». Si le demandeur réussissait à faire la preuve qu'il satisfait à ces conditions, il aurait, admet-on, droit aux déductions. On sait qu'en pareil cas, les dépenses déductibles en vertu de l'alinéa 8(1)(f) ne sont pas limitées à celles qui sont attribuables au fait que le demandeur était ordinairement tenu d'exercer les

to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business. In other words, once he can show that he meets the requirements of subparagraph 8(1)(f)(ii) and that he was required to pay his own expenses in accordance with subparagraph 8(1)(f)(i) then any expenses howsoever incurred for the purpose of earning income from his employment are deductible. The illogicality of this provision will be discussed later.

Conclusions

The learned Judge of the Tax Court of Canada dismissed the plaintiff's appeal on the ground that the plaintiff had not established that he was "ordinarily required" to carry on his duties away from the Birchwood dealership, his employer's place of business. Having concluded that, it was not necessary for him to consider whether the plaintiff met the other requirements indicated above. I am unable to discern any significant difference in the evidence presented at the new trial before me, and I am in respectful agreement with the learned Trial Judge both on his findings of fact and his principal conclusions of law.

It is difficult to give a purposive interpretation of the words "ordinarily required" within the context of paragraph 8(1)(f) because the expenses deductible under that paragraph bear no necessary relationship to the fact that a taxpayer is "ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business". Once he establishes that he is so required, he can then deduct any expenses incurred for the purpose of earning income from the employment. The logic of this provision is far from apparent. For example, there are no doubt many commission salesmen (e.g. of clothing or furniture) who are never obliged to leave their employer's place of business for work purposes but who may well incur promotional expenses such as sending greeting cards to, or buying coffee for, customers or prospective customers. They are unable to claim under this paragraph. Similarly, salaried persons cannot claim under it, even though in many employment situations it is thought advantageous for those in supervisory roles to entertain members of their staff, at their own expense. Paragraph 8(1)(f) creates a special advantage for commission salesmen who are ordi-

fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur. En d'autres termes, une fois qu'il a prouvé qu'il répond aux exigences du sous-alinéa 8(1)(f)(ii) et qu'il était tenu d'acquitter ses propres dépenses conformément au sous-alinéa 8(1)(f)(i), toutes les dépenses, de quelque nature qu'elles soient, engagées pour gagner un revenu provenant de son emploi, sont déductibles. Il sera question, plus loin, de l'illogisme de cette disposition.

Conclusion

La Cour canadienne de l'impôt a rejeté l'appel du demandeur au motif qu'il n'avait pas réussi à établir qu'il était « ordinairement tenu » d'exercer ses fonctions ailleurs que chez le concessionnaire Birchwood, lieu de l'entreprise de son employeur. Dans les circonstances, il n'était pas nécessaire que la Cour se prononce sur les autres exigences que nous avons mentionnées. N'ayant pu déceler aucune différence significative dans la preuve présentée en appel, je souscris donc aux conclusions du juge de première instance, tant en fait qu'en droit.

Il n'est pas facile de donner une interprétation téléologique à l'expression « ordinairement tenu » figurant à l'alinéa 8(1)(f), car les dépenses déductibles en vertu de cette disposition ne sont pas nécessairement liées au fait que le contribuable est « ordinairement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur ». En effet, une fois qu'il a établi qu'il était ainsi tenu, le contribuable peut déduire toutes les dépenses qu'il a engagées pour gagner le revenu provenant de son emploi. La logique de cette disposition est loin d'être apparente: ainsi, il y a sûrement de nombreux vendeurs à commission (dans le vêtement ou le meuble, par exemple) qui ne sont jamais obligés de quitter le lieu de l'entreprise de leur employeur pour les fins de leur travail, mais qui engageront des frais de promotion, comme l'envoi de cartes de souhait ou le fait d'offrir le café à des clients actuels ou éventuels, frais dont il ne pourront réclamer la déduction en vertu de cet alinéa. Situation identique pour les salariés, même s'il est souvent utile pour les personnes occupant des postes de supervision de recevoir, à leurs frais, les membres de leur personnel. L'alinéa 8(1)(f) crée donc un avantage spécial en

narly required to carry on their duties away from their employer's place of business: in effect this is an exception to the general rule of subsection 8(2) that no deductions are to be made in computing a taxpayer's income from employment. As such, I believe a taxpayer must show that he clearly comes within the exception.

Considering first the meaning of "ordinarily", the jurisprudence indicates that this term describes activities which are normal, or of regular occurrence; in other words, activities which are not rare or abnormal or minimal. The Federal Court of Appeal in interpreting the word "ordinarily" in subsection 8(4) has said that it means "in most cases" or as a general rule.¹ While the trend in the jurisprudence appears to be away from a purely quantitative test of time spent away from the employer's place of business as determinative, it must still be of some relevance in ascertaining whether such duties to be performed away are so trivial or insignificant as not to detract from the employer's place of business as the essential focus of the employer's work.

With respect to the meaning of "required" the defendant contends in essence that this means that there must be a fairly specific contractual obligation on the part of the employee to carry on activities away from the place of business of his employer. The plaintiff on the other hand contends that if such activity is as a practical matter important in the satisfactory performance of the employee's duty (as in this case) to sell as many cars as possible, then that activity is "required". It is common ground that such an activity can be "required" by an implied term of the contract and it need not be expressly specified in the contract of employment whether written or oral.

In my view for an activity to be "required" for the purposes of this paragraph it must be one which is specifically understood by both the employer and the employee to be necessary for the proper performance of the contract. If the contract is essentially for the achievement of certain ends and the activity in question is one of the means

¹ *Healy v. R.*, [1979] 2 F.C. 49, at p. 55; 79 DTC 5060 (C.A.), at p. 5063.

faveur des vendeurs à commission qui sont ordinairement tenus d'exercer leurs fonctions ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de leur employeur: il s'agit en fait d'une exception à la règle générale du paragraphe 8(2) portant qu'aucune déduction ne doit être faite lors du calcul du revenu qu'un contribuable tire d'un emploi. À ce titre, j'estime qu'il appartient au contribuable de démontrer clairement qu'il tombe sous le coup de cette exception.

Examinons d'abord le sens du mot «ordinaire-ment». D'après la jurisprudence, ce terme désigne des activités à caractère normal ou régulier, ou dont l'existence n'est pas rare, anormale ou marginale. Interprétant le paragraphe 8(4), la Cour d'appel fédérale a statué que ce mot signifiait «dans la plupart des cas ou comme une règle générale.» Bien que la jurisprudence n'ait pas tendance à accorder beaucoup de poids au calcul purement quantitatif des heures passées ailleurs qu'au lieu de l'entreprise de l'employeur, cette méthode peut avoir quelque pertinence pour déterminer si les fonctions ainsi exercées sont à ce point banales et de peu d'importance qu'elles n'empêchent pas le lieu de l'entreprise de rester le cadre essentiel du travail de l'employé.

En ce qui concerne la signification du mot «tenu», la défenderesse soutient essentiellement qu'il est ainsi exigé que l'employé ait une obligation contractuelle spécifique d'exercer certaines activités à l'extérieur de l'entreprise. Le demandeur fait valoir pour sa part que si, en pratique, ces activités contribuent de façon importante à l'exécution satisfaisante des fonctions de l'employé, lesquelles consistent en l'espèce à vendre le plus grand nombre de voitures possible, on peut alors conclure qu'il est «tenu» d'exercer lesdites activités. Il est admis qu'une telle obligation n'a pas besoin d'être prévue expressément au contrat de travail, écrit ou verbal, et qu'elle peut en découler implicitement.

À mon avis cependant, il faut, pour que l'employé soit «tenu» d'exercer une activité aux fins du sous-alinéa 8(1)f(ii), que l'employeur et l'employé s'entendent précisément sur la nécessité de cette activité pour l'exécution appropriée du contrat. Si le contrat vise essentiellement certains objectifs et que l'activité en question n'est qu'un des moyens

¹ *Healy c. R.*, [1979] 2 C.F. 49, à la p. 55; 79 DTC 5060 (C.A.), à la p. 5063.

merely chosen by the employee to achieve that end then that activity is not "required" within the meaning of subparagraph 8(1)(f)(ii). Some of the leading cases relied on by the plaintiff in which an activity was held to be "required" appear to me to involve specific obligations to perform the activities in question. For example in the *Shangraw* case [*Shangraw, G. C. v. Minister of National Revenue*]² the taxpayer was a commission salesman in the floor covering department of T. Eaton Co. Limited. He frequently provided in-home services to customers which could only be provided at their home, including measuring the exact size of rooms for carpeting, bringing samples to match existing wall and furniture coverings, etc. These services were advertised by the employer and he clearly could not carry out his job without performing them. In the *Hoedel* case [*Hoedel G. v. The Queen*]³ the Federal Court of Appeal found that "it was mandatory for the appellant to take the dog along with him when he was off-duty", the appellant being a policeman seeking to deduct under paragraph 8(1)(h) travelling costs for taking his trained police dog with him wherever he went. The obligation to have the dog with him at all times was specific, a means required by the contract to achieve the ends of "socializing" the dog. In three fairly recent decisions of the Federal Court, Trial Division, Winnipeg school principals were held to be "ordinarily required" to carry on duties of their employment away from the school in attending meetings of principals, making home visits, organizing community meetings, attending committees established by the school Board, driving children to camp and attending such camps, etc.⁴ Each of these cases turns on its own facts, of course, and in each the Court was able to find a sufficiently specific obligation on the principals to engage in these particular activities. It should also be noted that all of these cases involved paragraph 8(1)(h) and the specific travelling expenses for participating in such activities, and did not involve establishment of a status for the purpose of deducting all expenses connected with earning

que l'employé a choisi pour y parvenir, ce dernier n'est pas «tenu» de l'exercer au sens de ce sous-alinéa. Dans plusieurs des arrêts de principe cités par le demandeur sur ce point, il y avait, me semble-t-il, obligation expresse d'exercer les activités en cause. Ainsi, dans l'affaire *Shangraw* [*Shangraw, G. C. v. Minister of National Revenue*]², le contribuable, vendeur à commission dans le rayon des couvre-planchers au magasin T. Eaton Cie Ltée, assurait souvent des services qui ne pouvaient qu'être rendus à domicile, comme la mesure des dimensions exactes des planchers à couvrir de moquettes, la montre d'échantillons de tapis afin d'en assortir les couleurs aux murs et aux meubles, etc. L'employeur annonçait ces services et il était évident que l'employé ne pouvait s'abstenir de les assurer dans l'exercice de ses fonctions. Dans l'arrêt *Hoedel* [*Hoedel, G. c. La Reine*]³, la Cour d'appel fédérale a conclu que «l'appelant avait l'obligation de prendre le chien avec lui lorsqu'il n'était pas de service», l'appelant en l'espèce étant un policier qui voulait déduire, en vertu de l'alinéa 8(1)h), les frais de déplacement engagés aux fins d'amener son chien policier dressé partout où il allait. Il s'agissait d'une obligation spécifique, un moyen stipulé au contrat aux fins de l'adaptation du chien. Dans trois décisions récentes de la Division de première instance de la Cour fédérale, il a été statué que des directeurs d'école de Winnipeg étaient «ordinairement tenus» d'exercer les fonctions de leur emploi ailleurs qu'à l'école lorsqu'ils assistaient à des réunions de directeurs, faisaient des visites à domicile, organisaient des réunions communautaires, participaient à des comités mis sur pied par la commission scolaire, conduisaient les enfants à des camps auxquels ils participaient également, etc.⁴ Il s'agissait certes de trois cas d'espèce, mais dans chacun, la Cour a conclu que les directeurs avaient une obligation suffisamment spécifique d'exercer ces activités particulières. Il importe de souligner que tous ces précédents portaient sur l'alinéa 8(1)h) et la question des frais de déplacement engagés dans la poursuite desdites activités, et non sur la détermination d'un statut,

² (1976), 76 DTC 1309 (T.R.B.).

³ (1986), 86 DTC 6535 (F.C.A.), at p. 6537.

⁴ *The Queen v. Patterson* (1982), 82 DTC 6326 (F.C.T.D.); *Moore, P. I. v. The Queen* (1987), 87 DTC 5217 (F.C.T.D.); and *Betz, W. T. v. The Queen* (1987), 87 DTC 5223 (F.C.T.D.).

² (1976), 76 DTC 1309 (C.R.I.).

³ (1986), 86 DTC 6535 (C.A.F.) à la p. 6537.

⁴ *La Reine c. Patterson* (1982), 82 DTC 6326 (C.F. 1^{re} inst.); *Moore, P. I. c. La Reine* (1987), 87 DTC 5217 (C.F. 1^{re} inst.); et *Betz, W. T. c. La Reine* (1987), 87 DTC 5223 (C.F. 1^{re} inst.).

income as is involved in the present case for the plaintiff to bring himself within paragraph 8(1)(f). The onus on the taxpayer as a practical matter may well be heavier in the latter case.

Applying these principles to the present case, I do not believe the plaintiff has established that he was "ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business". It is true that certain activities were clearly required by the contract to be performed, in a literal sense, outside of the dealership premises. These included taking customers for test drives by starting out from and returning to the dealership; where cars were sold by the plaintiff under a contract which required the addition of certain items not available at the dealership, taking the vehicle to the supplier where such items were installed or applied to the car; and sometimes delivering cars to purchasers. While there was no written contractual requirement covering these matters, it is not disputed that both the employer and the employee understood that these specific functions were part of the plaintiff's job. I do not think that these activities are sufficient to bring the plaintiff within paragraph 8(1)(f). In the first place errands done from the dealership base can hardly amount to "duties . . . away from his employer's place of business". The most obvious example is the test drive which, it was admitted, would normally be conducted leaving from and returning to the dealership with the salesman accompanying the prospective buyer. This no doubt happened regularly and was required by the plaintiff's contract of employment, but it is an activity which is based on the employer's place of business and it is only incidental that one must employ public streets and highways to conduct a test drive before returning to the dealership. Similarly such incidental functions as taking cars for "add-ons" or delivering them to purchasers are really activities based on the dealership. I agree with the plaintiff that it is irrelevant that these particular activities did not normally involve expenditures by him, but I do not think that they can be regarded as significant enough to establish that he was ordinarily required to carry on his duties away from the Birchwood dealership.

a comme celui du demandeur en l'espèce, aux fins de la déduction, en vertu de l'alinéa 8(1)f), de toutes les dépenses faites pour gagner un revenu. En pratique, il est fort possible que le fardeau de preuve du contribuable soit plus lourd dans ce dernier cas.

b Si j'applique les principes qui précèdent à l'espèce, je ne crois pas que le demandeur ait établi qu'il était « ordinairement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur ». Certes, il est vrai que certaines activités devaient clairement, en vertu du contrat, s'exercer, au sens propre, à l'extérieur de l'établissement du concessionnaire: par exemple, accompagner les clients pour des essais de conduite en leur faisant faire l'aller-retour à l'établissement, amener le véhicule chez le fournisseur pour y faire installer des pièces manquantes lorsque le stipulait le contrat de vente, et à l'occasion livrer les voitures aux acheteurs. Même s'il n'y avait aucune exigence contractuelle écrite à cet égard, il est admis, tant par l'employeur que par l'employé, que ces fonctions particulières faisaient partie du travail du demandeur. Toutefois, j'estime que cela ne suffit pas aux fins de l'application de l'alinéa 8(1)f). D'abord, les courses que le demandeur fait à partir de l'établissement du concessionnaire ne peuvent guère constituer des « fonctions . . . ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur ». L'exemple le plus frappant est celui de l'essai de conduite que le vendeur effectue normalement, de l'aveu général, dans un aller-retour à l'établissement en compagnie de l'acheteur éventuel. Il ne fait pas de doute que le demandeur remplissait régulièrement cette fonction et qu'il y était tenu en vertu de son contrat de travail, mais c'est une activité rattachée au lieu de l'entreprise de l'employeur: ce n'est qu'accessoirement qu'il devait, ce faisant, emprunter la voie publique avant de revenir chez le concessionnaire. De même, les fonctions connexes qui consistent à amener la voiture chez le fournisseur pour y faire installer des pièces ou la livrer au client sont véritablement des activités rattachées à l'établissement concessionnaire. Bien que j'estime, avec le demandeur, qu'il n'est pas pertinent de tenir compte du fait que ces activités particulières n'entraînaient habituellement aucune dépense, je ne crois pas qu'elles soient suffisamment significatives pour établir qu'il était ordinairement tenu d'exercer ses fonctions ailleurs que chez le concessionnaire Birchwood.

However most of the activities relied on by the plaintiff involve means employed by him at his discretion to find customers, to encourage them to buy cars from him, and to encourage them to come back to him for future purchases through various follow-up services offered by him. Such activities include making contact with "bird-dogs" (persons encouraged by the plaintiff to refer customers to him), the demonstration of vehicles at the home or place of business of clients, picking up from customers cars already purchased to take them in for servicing and leaving with the customer a "courtesy car" owned by the plaintiff, entertaining customers with coffee or meals, etc. It is clear from the evidence that none of these activities of the plaintiff were specifically required by his employer. As Mr. Gary Gillis, who was General Manager of Birchwood at the time in question, testified, "we would expect him to service his clientele as he deemed necessary". What the employer was interested in was results, i.e. sales. The plaintiff was a very successful salesman. No doubt the particular means which he employed were important to that success. But they were means chosen by him and to the extent that they took him away from the dealership that was his choice. I do not believe that he has met the burden of proof which is on him to show that these many activities performed by him away from the dealership were "ordinarily required" to be so performed.

The appeal will therefore be dismissed except for a reference back to the Minister for further review of whether the bank charges of \$845.47 are properly deductible in respect of taxation year 1980. The defendant is entitled to costs.

Cependant, la plupart des activités que le demandeur invoque à l'appui de sa réclamation consistent dans les différents moyens qu'il a choisis d'employer pour trouver des clients, les inciter à s'adresser à lui pour l'achat de leur voiture et s'attacher leur fidélité grâce à une variété de services d'après-vente. Il était ainsi amené à entrer en contact avec des «rabatteurs» (personnes qu'il incitait à lui adresser des clients), à faire la démonstration de véhicules à la résidence ou à l'établissement des clients, à leur fournir la voiture de prêt dont il était propriétaire pendant qu'il s'occupait de l'entretien de leur voiture, à leur offrir le café ou le repas, etc. Il ressort avec évidence de la preuve qu'aucune de ces activités du demandeur n'était spécifiquement requise par son employeur. Comme l'a déclaré dans son témoignage M. Gary Gillis, gérant général de Birchwood à cette époque, [TRADUCTION] «nous nous attendions à ce qu'il offre à sa clientèle les services qu'il jugeait nécessaires». La première préoccupation de l'employeur, c'était le résultat, à savoir les ventes. Le demandeur était très bon vendeur, et les différents moyens qu'il a utilisés ne sont nul doute pas étrangers à son succès. Mais il s'agissait de moyens qu'il avait lui-même choisis: dans la mesure où il devait ainsi s'absenter de l'établissement concessionnaire, le choix lui revenait également., Je ne crois pas qu'il ait réussi à se décharger du fardeau de la preuve qui lui incombait, soit celui d'établir qu'il était «ordinairement tenu» d'exercer ses nombreuses activités ailleurs qu'à l'établissement concessionnaire.

En conséquence, l'appel est rejeté, sous réserve du renvoi au ministre, pour réexamen, de la question de savoir s'il convient de déduire, à l'égard de l'année d'imposition 1980, les frais bancaires d'un montant de 845,47 \$. Avec dépens en faveur de la défenderesse.