

A-1040-88

A-1040-88

Denis Verrier (Appellant)

v.

Her Majesty the Queen (Respondent)INDEXED AS: *VERRIER v. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Mahoney, Hugessen and MacGuigan J.J.A.—Winnipeg, February 20; Ottawa, March 2, 1990.

Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from trial judgment disallowing expenses under Income Tax Act, s. 8(1)(f) — Commissioned automobile salesman deducting expenses for gas and oil for demonstrator and courtesy cars, parking charges incurred while conducting business, advertising and entertaining expenses and finders' fees — In addition to required shifts in showroom, time spent making contact with prospective customers — Trial Judge holding time away from dealership appellant's choice as responsible for method employed to make sales — Appeal allowed — Deductible expenses not required to relate to necessity for appellant's absence from showroom — S. 8(1)(h) dealing with travelling expenses — S. 8(4) indicating s. 8(1)(f) and (h) dealing with different allowable deductions — Interaction of s. 8(4) and 8(1)(f) meaning employee may be "ordinarily required" to carry on duties of employment away from employer's establishment to which "ordinarily reported" for work — As failure to sell enough cars grounds for discharge, and both employer and salesman recognizing necessity for conducting some work away from showroom, salesman ordinarily required to carry on duties of employment away from employer's place of business.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Federal Court Act, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 52(b)(i).
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 8(1)(f), (h), (4), 177(b)(iv).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Hoedel (G.) v. The Queen, [1986] 2 C.T.C. 419; (1986), 86 DTC 6535; 72 N.R. 399 (F.C.A.).

REVERSED:

Verrier v. Canada, [1989] 2 F.C. 71; [1988] 2 C.T.C. 274; (1988), 88 DTC 6478; 23 F.T.R. 217 (T.D.).

Denis Verrier (appelant)

c.

a

Sa Majesté la Reine (intimée)RÉPERTORIÉ: *VERRIER c. CANADA (C.A.)*

Cour d'appel, juges Mahoney, Hugessen et MacGuigan, J.C.A.—Winnipeg, 20 février; Ottawa, 2 mars 1990.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d'un jugement de première instance refusant d'autoriser la déduction de dépenses en vertu de l'art. 8(1)f) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Vendeur d'automobiles à commission déduisant ses dépenses pour l'essence et l'huile des voitures de démonstration et de prêt, les frais de stationnement engagés dans le cours de ses affaires, les frais de publicité et de représentation ainsi que les honoraires de démarcheurs — En plus des quarts de service qu'il était tenu d'effectuer dans la salle de montre, son temps était consacré à établir des contacts avec des clients potentiels — Le juge de première instance a statué que le temps passé ailleurs qu'à l'établissement concessionnaire relevait du choix de l'appelant en tant que responsable de la méthode employée pour effectuer des ventes — Appel accueilli — Il n'est pas nécessaire que les dépenses déductibles soient reliées à l'obligation pour l'appelant de s'absenter de la salle de montre — L'art. 8(1)h) vise les frais de déplacement — Il est précisé à l'art. 8(4) que l'art. 8(1)f) et h) vise des montants déductibles différents — Il ressort de la combinaison de l'art. 8(4) et 8(1)f) qu'un employé peut être «ordinairement tenu» d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'établissement de l'employeur où il «se présentait habituellement» pour son travail — L'insuffisance du volume des ventes constituant un motif de renvoi, et l'employeur ainsi que le vendeur reconnaissant la nécessité d'accomplir une partie du travail ailleurs que dans la salle de montre, le vendeur est ordinairement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de l'employeur.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 8(1)f), h), (4), 177b)(iv).
Loi sur la Cour fédérale, L.R.C. (1985), chap. F-7, art. 52b)(i).

JURISPRUDENCE

i

DÉCISION APPLIQUÉE:

Hoedel (G.) c. La Reine, [1986] 2 C.T.C. 419; (1986), 86 DTC 6535; 72 N.R. 399 (C.A.F.).

j

DÉCISION INFIRMÉE:

Verrier c. Canada, [1989] 2 C.F. 71; [1988] 2 C.T.C. 274; (1988), 88 DTC 6478; 23 F.T.R. 217 (1^{re} inst.).

COUNSEL:

C. M. Fien and C. E. Gorelick for appellant.
Wilfrid Lefebvre, Q.C. and Sandra E. Phillips for respondent.

SOLICITORS:

Simkin, Gallagher, Winnipeg, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MAHONEY J.A.: This is an appeal from a reported decision of the Trial Division, [1989] 2 F.C. 71, which upheld the assessment of the appellant's 1979 and 1980 income tax returns on the basis that he was not entitled to claim certain expenses pursuant to paragraph 8(1)(f) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63], which provides:

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 were not

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

AVOCATS:

C. M. Fien et C. E. Gorelick pour l'appelant.
Wilfrid Lefebvre, c.r. et Sandra E. Phillips, pour l'intimée.

PROCUREURS:

Simkin, Callagher, Winnipeg, pour l'appelant.
Le sous-procureur général du Canada, pour l'intimée.

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

LE JUGE MAHONEY, J.C.A.: Il s'agit de l'appel d'une décision de la Section de première instance, [1989] 2 C.F. 71, qui a maintenu la cotisation établie à l'égard des déclarations d'impôt sur le revenu de l'appelant pour les années 1979 et 1980, pour le motif que ce dernier n'était pas autorisé à déduire certaines dépenses en vertu de l'alinéa 8(1)f de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63], 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 replacements de capital ou des paiements à titre de capital, exception faite du cas prévu à l'alinéa j), ou

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

There is no dispute that the appellant met the requirements of subparagraphs (iii) and (iv) nor that the amounts claimed did not fall within subparagraphs (v) and (vi). What is disputed is whether his contract of employment required him to pay his own expenses, as provided by subparagraph (i), whether he was ordinarily required to carry on his duties away from his employer's place of business, as provided by subparagraph (ii), and whether the amounts claimed were expended for the purpose of earning his commission income. That the amounts were actually expended by him in the year claimed is not disputed.

All of the evidence was directed to 1980. It is agreed that the facts as to 1979 are not materially different. The appellant was a highly successful automobile salesman employed by a Winnipeg dealership. In 1980, sales of 269 vehicles at retail, 25 at wholesale and 175 fleet vehicles generated commissions of \$65,977.32. He claimed \$7,391.28 disputed expenses which the learned Trial Judge described [at pages 72-73] as including:

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

In the view of the matter taken by the learned Trial Judge, it was not necessary for him to deal expressly with whether the expenses claimed were amounts expended for the purpose of earning income or whether, under his contract of employment, the appellant was required to pay his own expenses. The undisputed evidence points only to affirmative answers to those questions.

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

a Que l'appelant remplisse les exigences des sous-alinéas (iii) et (iv) et que les sommes dont la déduction est demandée ne soient pas visées par les sous-alinéas (v) et (vi), cela n'est pas en litige. Ce qui est en litige, c'est la question de savoir si *b* l'appelant était tenu par son contrat d'emploi d'acquiescer ses propres dépenses, comme le prévoit le sous-alinéa (i), s'il était ordinairement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur, comme le *c* prévoit le sous-alinéa (ii), et enfin si les sommes dont la déduction est réclamée ont été dépensées pour gagner un revenu de commission. Le fait que l'appelant ait réellement engagé ces sommes au cours de l'année n'est pas contesté.

d Tous les éléments de preuve présentés se rapportent à l'année 1980. Il est admis que les faits concernant l'année 1979 sont sensiblement les mêmes. L'appelant était un excellent vendeur d'automobiles employé chez un concessionnaire de *e* Winnipeg. En 1980, la vente de 269 véhicules au détail, de 25 voitures en gros et de 175 voitures de flotte lui ont rapporté des commissions de 65 977,32 \$. L'appelant a demandé la déduction de *f* dépenses s'élevant à 7 391,28 \$ et comprenant selon les termes du juge de première instance [aux pages 72 et 73]:

... le coût de l'essence et de l'huile pour la voiture de démonstration (que lui fournit gratuitement son employeur) et pour les *g* 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 (café et repas) engagés au profit des *h* clients actuels ou éventuels, 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.

i Étant donné l'approche qu'avait adoptée le juge de première instance, il n'était pas nécessaire qu'il se prononce expressément sur la question de savoir si les dépenses dont la déduction était réclamée avaient été engagées dans le but de gagner un revenu ou si, aux termes de son contrat d'emploi, *j* l'appelant était tenu d'acquiescer ses propres dépenses. À ces questions, la preuve non contestée ne peut que fournir une réponse affirmative.

There was no written contract of employment and, hence, no express condition readily at hand to demonstrate whether the appellant "was ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business." The learned Trial Judge held that he was not. Some of the appellant's absences from the dealership, such as taking customers on test drives, taking sold vehicles elsewhere to get custom equipment installed and delivering their vehicles to purchasers, were characterized as "errands" which did not amount to "duties . . . away from his employer's place of business". As to the rest, he held [at page 78]:

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. 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.

That entire finding is said to be founded on an error in law in that the learned Trial Judge is said to have misunderstood the clear intention of paragraph 8(1)(f). That misunderstanding is, it is said, manifest in his opinion that the provision is illogical, which he expressed more than once. At one point, he said [at pages 73-74]:

It is common ground that if [the requirements of subparagraphs (i) and (ii)] are met, the expenses deductible under paragraph 8(1)(f) are not limited to those attributable to the fact that the plaintiff was ordinarily required 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 [subparagraphs (i) and (ii)] 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.

At another, he said [at page 74]:

Il n'y avait aucun contrat d'emploi écrit et, partant, aucune stipulation expresse permettant d'établir facilement que l'appellant «était ordinairement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur». Le juge de première instance a statué qu'il ne l'était pas. Il a qualifié de «courses» n'équivalant pas à des «fonctions . . . ailleurs qu'au lieu même de l'établissement de son employeur, certaines des absences de l'appellant de l'établissement concessionnaire, par exemple lorsqu'il faisait faire des essais de conduite à des clients, qu'il conduisait les véhicules vendus à l'extérieur pour y faire installer l'équipement optionnel, ou qu'il les livrait aux acheteurs. Quant aux autres activités, le juge de première instance a ainsi statué [à la page 78]:

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 à 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 de demandeur n'était spécifiquement requise par son employeur [. . .] 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.

On prétend que cette conclusion est entièrement fondée sur une erreur de droit en ce que le juge de première instance aurait mal compris le but évident de l'alinéa 8(1)(f). Cette mauvaise compréhension serait manifeste dans son opinion, exprimée à plus d'une reprise, selon laquelle cette disposition est illogique. Il a ainsi affirmé dans un passage [aux pages 73 et 74]:

On sait [que si les exigences des sous-alinéas (i) et (ii) sont remplies], 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 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 [des sous-alinéas (i) et (ii)], 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.

Dans un autre passage, il a dit [à la page 74]:

It is difficult to give a purposive interpretation of the words "ordinarily required" within the context of subparagraph 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.

The learned Trial Judge seems to have felt that, somehow, the deductible expenses contemplated ought to relate to the necessity of the appellant's absence from the showroom but that sort of expense is dealt with by paragraph 8(1)(h) and subsection 8(4) makes clear, if that be necessary, that paragraphs 8(1)(f) and (h) deal with two different allowable deductions.¹ The necessary interaction of subsection 8(4) and paragraph 8(1)(f) leads to the conclusion that an employee may be "ordinarily required" to carry on the duties of his employment away from the employer's establishment to which he "ordinarily reported" for work.

¹ 8. (1) In computing a taxpayer's income ... there may be deducted ...

(h) where the taxpayer, in the year,

(i) was ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business or in different places,

(ii) under the contract of employment was required to pay the travelling expenses incurred by him in the performance of the duties of his office or employment, and

(iii) was not in receipt of an allowance for travelling expenses ...

amounts expended by him in the year for travelling in the course of his employment;

(4) An amount expended in respect of a meal consumed by an officer or employee shall not be included in computing the amount of a deduction under paragraph (1)(f) or (h) unless the meal was consumed during a period while he was required by his duties to be away, for a period of not less than twelve hours, from the municipality where the employer's establishment to which he ordinarily reported for work

(Continued on next page)

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 ils 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.

Le juge de première instance paraît avoir estimé que les dépenses dont la déduction était demandée devaient, de quelque façon, être reliées à l'obligation pour l'appelant de s'absenter de la salle de montre. Or, les dépenses de cette nature sont visées à l'alinéa 8(1)h) et le paragraphe 8(4) énonce clairement, si besoin était, que les alinéas 8(1)f) et h) visent bien deux catégories différentes de montants déductibles¹. La combinaison du paragraphe 8(4) et de l'alinéa 8(1)f) amène inévitablement à la conclusion qu'il est possible qu'un employé soit «ordinairement tenu» d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'à l'établissement de son employeur où il «se présentait habituellement» pour son travail.

¹ 8. (1) Lors du calcul du revenu d'un contribuable ... peuvent être déduits ...

h) lorsque le contribuable, dans l'année,

(i) a été, d'une manière habituelle, tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur ou à différents endroits,

(ii) a été tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement engagés par lui pour l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, et

(iii) n'a pas reçu d'allocation pour frais de déplacement ...

les sommes qu'il a dépensées pendant l'année aux fins de déplacements pour exercer les fonctions de son emploi;

(4) Une somme dépensée par un cadre ou un employé pour son repas ne doit pas être incluse dans le calcul du montant d'une déduction en vertu de l'alinéa (1)f) ou h), à moins que le repas n'ait été pris au cours d'une période où les fonctions de ce cadre ou de cet employé l'obligeaient à être absent, durant une période d'au moins douze heures, de la municipalité dans laquelle était situé l'établissement de l'employeur où

(Suite à la page suivante)

The criterion chosen by Parliament to differentiate between commission salesmen entitled to deduct their expenses and those not so entitled, namely that those entitled be "ordinarily required" to carry on their duties away from their employer's establishment, may be arbitrary but it is clear and the provision must be applied according to its plain meaning, whatever one's view of its logic. The legislative objective is apparent. A taxpayer entirely dependent on commissions directly related to sales volume and not entitled to claim his expenses from his employer is, in many respects relevant to the scheme of the *Income Tax Act*, more comparable to a self-employed person than to a conventional salaried employee. Such a taxpayer benefits from laying out the deductible expenses only because that results in increased income. Absent a 100% tax rate, allowance of the deduction does not fully compensate the taxpayer for the outlay; that compensation is realized in increased sales, precisely what the learned Trial Judge found to be the interest of the appellant's employer, and concomitant increased commission income, the appellant's (and, one might have thought, the fisc's) interest.

I am of the opinion that the learned Trial Judge erred in law in his construction of paragraph 8(1)(f). It remains to consider whether that led him to the wrong result in the present case. There is no contradictory evidence. Most salesmen, but not the appellant, were required by the employer to take shifts manning the showroom: six hours a day Monday through Thursday, four hours on Friday and four hours on alternate Saturdays. When hiring a new salesman, the employer's evidence was:

... initially we'd clarify with the individual that we had hours of on duty work with the dealership with the expectation though that certainly they being six hour shifts, that we were well aware that no salesperson could make a living working six hours a day and expect to do the job. The indication on our part at that stage would be to make sure that the salesperson would in fact cultivate their, you know, their own clientele, go out on their own, talk to friends, relations, acquaintances, continue on

(Continued from previous page)

was located and away from the metropolitan area, if there is one, where it was located.

Le critère qu'a choisi le législateur pour établir une distinction entre les vendeurs à commission autorisés à déduire leurs dépenses et ceux qui ne le sont pas, savoir qu'ils doivent être « ordinairement tenu » d'exercer leurs fonctions ailleurs qu'à l'établissement de leur employeur, est peut-être arbitraire, mais il a le mérite d'être clair et la disposition doit recevoir application selon son sens manifeste, quelque illogique qu'elle puisse paraître. L'objectif législatif en est apparent. Le contribuable qui dépend totalement de commissions directement liées au volume des ventes et qui n'est pas autorisé à se faire rembourser ses dépenses par son employeur est, sous plusieurs aspects propres à l'économie de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, davantage assimilable au travailleur autonome qu'au salarié conventionnel. Ce contribuable bénéficie de la déduction de ses dépenses uniquement parce qu'elles engendrent un revenu accru. Faute d'un taux d'impôt de 100 %, cette déduction ne compense certes pas pleinement le contribuable pour ses débours; la compensation vient de l'augmentation des ventes, ce qui est dans l'intérêt de l'employeur de l'appelant comme l'a précisément souligné le juge de première instance, et de l'augmentation concomitante du revenu de commissions, ce qui est dans l'intérêt de l'appelant (et, pourrait-on dire aussi, celui de fisc).

Je suis d'avis que le juge de première instance a commis une erreur de droit dans l'interprétation qu'il a donnée à l'alinéa 8(1)f). Il reste à déterminer si cela l'a conduit à un résultat erroné en l'espèce. La preuve n'est pas contradictoire. La plupart des vendeurs, mais non l'appelant, étaient tenus par l'employeur d'effectuer un quart de service à la salle de montre: six heures par jour du lundi au jeudi, quatre heures le vendredi et quatre heures à tous les deux samedis. Dans son témoignage, l'employeur a déclaré qu'à l'embauche d'un nouveau vendeur,

[TRADUCTION] ... nous lui précisions dès le début qu'il y avait des heures de service à l'établissement concessionnaire, que l'on prévoyait certainement un quart de six heures, que nous étions bien conscients de l'impossibilité pour un vendeur de gagner sa vie en travaillant six heures par jour et en espérant faire le travail. Par les indications que nous fournissions à ce stade, nous voulions nous assurer que le vendeur cultiverait en fait sa propre clientèle, prendrait l'initiative d'aller à l'extérieur, parle-

(Suite de la page précédente)

il se présentait habituellement pour son travail, et à être absent, le cas échéant, de la région métropolitaine où cet établissement était situé.

with their day's work when they were not on shift. [Transcript, Vol. II, p. 165, ll. 13 to 24.]

As to his own understanding, the appellant was asked and answered:

Q. . . . did Mr. Gillis ever tell you how many cars you had to sell or was [sic] to be expected to sell?

A. No. If you didn't sell enough cars, you were just dismissed from your job.

This Court had occasion, in *Hoedel (G.) v. The Queen*, [1986] 2 C.T.C. 419 (F.C.A.), to consider the term "ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business" as it is used in subparagraph 8(1)(h)(i), and held, *per* Heald J.A. [at pages 422-423], that:

. . . if an employee's failure to carry out a task can result in an unfavourable assessment by his employer, it would seem to me that such a circumstance is compelling evidence that the task in issue is a duty of employment.

It would seem to me that if failure to sell enough cars would have resulted in the appellant's discharge and if both employer and salesman recognize that enough cars can only be sold if the salesman conducts some of his work away from the showroom, then the salesman is ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business.

It follows that, in my opinion, the learned Trial Judge erred in concluding that the appellant was not entitled to claim the deduction of expenses under paragraph 8(1)(f) of the *Income Tax Act* in his 1979 and 1980 returns. I would allow the appeal with costs here and in the Trial Division and, pursuant to subparagraph 52(b)(i) of the *Federal Court Act* [R.S.C., 1985, c. F-7] and subparagraph 177(b)(iv) of the *Income Tax Act*, I would refer the appellant's returns for those years back to the Minister for reconsideration and reassessment.

HUGESSEN J.A.: I agree.

MACGUIGAN J.A.: I agree.

rait à des amis, des relations, des connaissances, continuerait sa journée de travail même quand il ne serait pas de service. [Transcription, vol. II, p. 165, lignes 13 à 24.]

Interrogé sur sa propre perception, l'appelant a répondu ceci:

Q. [TRADUCTION] . . . M. Gillis vous a-t-il dit combien de voitures vous deviez vendre ou étiez supposé vendre?

R. Non. Si l'on ne vendait pas assez de voitures, l'on était tout simplement renvoyé.

^b La présente Cour a eu l'occasion, dans l'arrêt *Hoedel (G.) c. La Reine*, [1986] 2 C.T.C. 419 (C.A.F.), d'examiner le sens de l'expression «d'une manière habituelle, tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur», utilisée au sous-alinéa 8(1)(h)(i). Le juge Heald, J.C.A. a statué au nom de la Cour d'appel [aux pages 422 et 423]:

. . . si en n'accomplissant pas une tâche un employé s'expose à une évaluation négative de son employeur, il me semble que cela constitue une preuve convaincante que cette tâche fait partie des fonctions de son emploi.

^e Il me semble que si un volume de ventes insuffisant aurait valu à l'appelant un congédiement et que l'employeur et le vendeur reconnaissent tous deux l'impossibilité de parvenir à un niveau satisfaisant sans faire une partie du travail à l'extérieur de la salle de montre, le vendeur est dans ce cas tenu, d'une manière habituelle, d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur.

^f Il s'ensuit qu'à mon avis, le juge de première instance a commis une erreur en concluant que l'appelant n'était pas autorisé, dans ses déclarations de 1979 et de 1980, à demander la déduction de ses dépenses en vertu de l'alinéa 8(1)(f) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. J'accueillerais donc l'appel avec dépens dans cette Cour ainsi qu'en Section de première instance et, conformément au sous-alinéa 52(b)(i) de la *Loi sur la Cour fédérale* [L.R.C. (1985), chap. F-7] et au sous-alinéa 177(b)(iv) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, je déférerais les déclarations de l'appelant pour ces années au Ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

LE JUGE HUGESSEN, J.C.A.: J'y souscris.

LE JUGE MACGUIGAN, J.C.A.: J'y souscris.