

T-1946-78

T-1946-78

Otto John Rath (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Mahoney J.—Ottawa, March 5 and 7, 1979.

Income tax — Income calculation — Deductions — Moving expenses — Plaintiff transferred from Edmonton to Ottawa near end of sabbatical year — Portion of plaintiff's goods moved from Berkeley, California, after use during sabbatical, to Ottawa where goods were stored — Goods in storage destroyed by fire and only partially insured — Whether or not moving expenses from Berkeley to Ottawa deductible, and whether or not value of destroyed, uninsured goods valid and deductible moving expense — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 62.

Plaintiff appeals reassessments of his 1974 and 1975 income tax returns disallowing claims, as deductions under section 62 of the *Income Tax Act*, of the uninsured value of household goods and personal effects destroyed by fire while in storage in the course of a move. The goods were stored in Ottawa after being moved from Berkeley, California, at the end of plaintiff's sabbatical. Rather than being moved back to Edmonton where plaintiff worked, the portion of plaintiff's goods that had been at Berkeley were moved to Ottawa where plaintiff had been transferred. Defendant argues that the loss of the value of the goods and effects destroyed, or the cost of replacing them, is not a moving expense, and even if it were a moving expense, it would not be deductible because it was not incurred in the course of moving them between two points in Canada.

Held, the appeal is dismissed. Plaintiff's old residence was Edmonton, not Berkeley, and he was entitled to deduct his moving expenses from Edmonton to Ottawa. The Act does not stipulate that the movement of his goods and effects must invariably be between the same two points although that generally would be so. The *quantum* of the damage suffered by the plaintiff in the destruction of his goods and effects, even if the amount can be considered to have been paid by him, is not simply a moving expense in the natural and ordinary meaning of that term. The outlays necessarily incurred to replace those goods were not outlays incurred to effect their physical transfer nor were they specifically allowed by subsection 62(3).

Storrow v. The Queen [1979] 1 F.C. 595, applied.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

Mrs. O. J. Rath for plaintiff.

Charles G. Pearson for defendant.

Otto John Rath (Demandeur)

c.

a

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Mahoney—Ottawa, les 5 et 7 mars 1979.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Frais de déménagement — Le demandeur était muté d'Edmonton à Ottawa vers la fin de son congé d'étude — Certains meubles du demandeur, après avoir servi pendant son congé d'étude à Berkeley (Californie), ont été envoyés à Ottawa où ils ont été entreposés — Les meubles entreposés, qui n'étaient que partiellement assurés, ont été détruits par un incendie — Il s'agit de savoir si les frais de déménagement de Berkeley à Ottawa sont déductibles, et si la valeur des meubles non assurés et détruits constitue à bon droit des frais de déménagement déductibles — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 62.

d Le demandeur interjette appel contre deux nouvelles cotisations relatives à ses déclarations d'impôt sur le revenu pour 1974 et 1975. Ces nouvelles cotisations rejetaient la déduction qu'il revendiquait en application de l'article 62 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de la valeur non assurée d'articles ménagers et d'effets personnels détruits par un incendie d'entrepôt au cours du déménagement. Les meubles étaient entreposés à Ottawa où ils avaient été envoyés de Berkeley (Californie) à la fin du congé d'étude du demandeur. Au lieu d'être envoyés à Edmonton où le demandeur travaillait, les articles et effets du demandeur qui se trouvaient à Berkeley ont été envoyés à Ottawa où le demandeur a été muté. La défenderesse soutient que la perte d'articles et d'effets détruits ou, en d'autres termes, leur coût de remplacement, ne constitue pas une dépense de déménagement et que, même si cette perte est une dépense de déménagement, elle n'est pas déductible parce qu'elle n'a pas été engagée durant le déménagement des articles d'un point à un autre au Canada.

g *Arrêt*: l'appel est rejeté. L'ancienne résidence du demandeur était à Edmonton, non à Berkeley, et il avait le droit de déduire ses frais de déménagement d'Edmonton à Ottawa. La Loi ne stipule pas que ses articles et effets personnels doivent toujours être transportés entre les deux mêmes points même si, évidemment, il en sera ainsi. Le montant du préjudice subi par le demandeur par suite de la destruction de ses articles et effets ne constitue évidemment pas une dépense de déménagement, au sens naturel et habituel de ce terme, même si l'on admet qu'il l'a payé lui-même. Les dépenses nécessairement engagées pour remplacer les articles ne sont pas celles encourues pour effectuer leur transport matériel et leur déduction n'est pas expressément admise par le paragraphe 62(3).

h Arrêt appliqué: *Storrow c. La Reine* [1979] 1 C.F. 595.

AVOCATS:

M^{me} O. J. Rath pour le demandeur.

Charles G. Pearson pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MAHONEY J.: The plaintiff appeals reassessments of his 1974 and 1975 income tax returns disallowing claims, as deductions under section 62 of the *Income Tax Act*,¹ of the uninsured value of household goods and personal effects destroyed by fire while in storage in the course of a move.

The plaintiff is a senior officer in a federal government department. He was employed at Edmonton, Alberta. In August, 1973, he began a leave of absence for educational purposes. He moved with his family and a portion of his household goods and personal effects to Berkeley, California. Toward the end of his leave he was offered, and accepted, a posting from his Edmonton appointment to an Ottawa appointment, effective July 15, 1974. The goods and effects in Berkeley were, as common sense dictated, shipped direct to Ottawa and put in storage while the plaintiff, with his family, returned to Edmonton to settle both his official and personal affairs before proceeding to Ottawa. A new house was acquired in Ottawa. The goods and effects that had been left in Edmonton were shipped and moved directly into the Ottawa house; they are not involved in the issue here. The goods and effects shipped from Berkeley, while in storage in Ottawa, were totally destroyed by fire.

The total valuation put on the lost goods was \$74,808.19.* Insurance covered \$22,000 of the loss. The plaintiff claimed the \$52,869.19 balance as a section 62 deduction in his 1974 return. That amount exceeded his 1974 earnings at his new work location and the deduction was disallowed to the extent of the excess only in the initial assessment of the return. The disallowed balance was claimed and allowed in 1975. Large refunds

¹ S.C. 1970-71-72, c. 63.

* The correct amount, disclosed during examination for discovery, was \$75,350.76; however the pleadings were not amended.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE MAHONEY: Le demandeur interjette appel contre les nouvelles cotisations relatives à ses déclarations de revenu pour les années d'imposition 1974 et 1975. Ces cotisations refusaient, en vertu de l'article 62 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹, la déduction de la valeur non assurée d'articles ménagers et d'effets personnels détruits par un incendie d'entrepôt au cours du déménagement.

Le demandeur est haut fonctionnaire dans un ministère fédéral. Il travaillait à Edmonton (Alberta). En août 1973, il a commencé à bénéficier d'un congé d'étude. Il a déménagé avec sa famille à Berkeley (Californie), emportant des objets ménagers et des effets personnels. Vers la fin de son congé, on lui a offert de le muter d'Edmonton à Ottawa à compter du 15 juillet 1974, ce qu'il a accepté. Selon le simple bon sens, les meubles et effets ont été envoyés directement de Berkeley à Ottawa où ils ont été entreposés, pendant que le demandeur et sa famille retournaient de Berkeley à Edmonton pour y régler des affaires officielles et des affaires personnelles avant d'aller à Ottawa. Le demandeur a acheté à Ottawa une nouvelle maison, où les meubles et effets laissés à Edmonton ont été envoyés directement. Ils ne font pas l'objet du présent litige. Les meubles et effets venus de Berkeley et entreposés à Ottawa ont été totalement détruits par un incendie.

La perte a été évaluée à un montant total de \$74,808.19.* L'assurance a couvert \$22,000. Le demandeur a réclamé que la partie restante de la perte, soit \$52,869.19, soit déduite de son revenu de 1974 par application de l'article 62. La déduction réclamée dépasse le total du revenu gagné par ledit demandeur dans son nouveau lieu de travail, et la déduction a été refusée pour la somme excédentaire seulement, dans la cotisation initiale. La

¹ S.C. 1970-71-72, c. 63.

* Le montant exact, révélé au cours de l'interrogatoire au préalable, est de \$75,350.76; toutefois, les conclusions écrites n'ont pas été modifiées en conséquence.

ensued upon the initial assessments and the reassessments in issue have resulted in demands for their repayment.

The defendant says, firstly, that the loss of the value of the goods and effects destroyed or, in the alternative, the cost of replacing them, is not a moving expense at all and, secondly, that it is not deductible, even if it is a moving expense, because it was not incurred in the course of moving them between two points in Canada. The relevant provisions of the *Income Tax Act*, as it stood in 1974, follow:

62. (1) Where a taxpayer

(a) has, at any time,

(i) ceased to carry on business or to be employed at the location or locations, as the case may be, in Canada at which he ordinarily so carried on business or was so employed, . . .

and commenced to carry on business or to be employed at another location in Canada (hereinafter referred to as his "new work location"), . . .

and by reason thereof has moved from the residence in Canada at which, before the move, he ordinarily resided on ordinary working days (hereinafter referred to as his "old residence") to a residence in Canada at which, after the move, he ordinarily so resided (hereinafter referred to as his "new residence"), so that the distance between his old residence and his new work location is not less than 25 miles 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

The limitations that follow are not in issue. The only one applicable, contained in paragraph (f), has been referred to. It required a portion of the deduction to be deferred. Subsection 62(2) has no application. Subsection (3) provides:

62. . . .

(3) In subsection (1), "moving expenses" includes any expense incurred as or on account of

(a) travelling costs (including a reasonable amount expended for meals and lodging), in the course of moving the

demande a été faite une nouvelle fois, et a été accueillie en 1975. Des remboursements élevés en ont résulté, par suite des cotisations initiales, et les nouvelles cotisations qui font l'objet du présent litige visaient la restitution de ces remboursements.

La défenderesse allègue, en premier lieu, que la perte d'articles et d'effets détruits par l'incendie, ou, en d'autres termes, le coût de remplacement de ces articles et effets, ne constitue pas une dépense de déménagement; et, en second lieu, elle allègue que, même si cette perte est une dépense de déménagement, elle n'est pas déductible parce qu'elle n'a pas été engagée durant le déménagement des articles d'un point à un autre au Canada. Voici le libellé des dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1974:

62. (1) Lorsqu'un contribuable a,

a) à une date donnée,

(i) cessé d'exploiter une entreprise ou d'être employé dans le ou les lieux, suivant le cas, situés au Canada, où, habituellement, il exploitait ainsi une entreprise ou était ainsi employé, . . .

e et a commencé à exploiter une entreprise ou à être employé dans un autre lieu situé au Canada (appelé ci-après son «nouveau lieu de travail»), . . .

et a, de ce fait, déménagé d'une résidence sise au Canada où, avant le déménagement, il résidait habituellement pendant les jours de travail ordinaires (appelée ci-après son «ancienne résidence») pour venir occuper une autre résidence sise au Canada où, après le déménagement, il a résidé habituellement (appelée ci-après sa «nouvelle résidence»), de sorte que la distance entre son ancienne résidence et son nouveau lieu de travail soit supérieure d'au moins 25 milles à la distance entre sa nouvelle résidence et son nouveau lieu de travail, il peut déduire, lors du calcul de son revenu pour l'année d'imposition au cours de 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

Les restrictions qui suivent ne sont pas contestées. Celle prévue à l'alinéa f), déjà évoquée et seule applicable en la matière, exige l'ajournement d'une partie de la déduction. Le paragraphe 62(2) n'est pas pertinent. Voici le libellé du paragraphe 62(3):

62. . . .

(3) Dans le paragraphe (1), «frais de déménagement» comprend toutes dépenses engagées à titre ou au titre

a) de frais de déplacement (y compris les dépenses raisonnables pour repas et logement) engagés pour le déménagement

taxpayer and members of his household from his old residence to his new residence,

(b) the cost to him of transporting or storing household effects in the course of moving from his old residence to his new residence,

(c) the cost to him of meals or lodging near the old residence or the new residence for the taxpayer and members of his household for a period not exceeding 15 days,

(d) the cost to him of cancelling the lease, if any, by virtue of which he was the lessee of his old residence, and

(e) his selling costs in respect of the sale of his old residence.

While the plaintiff was represented by counsel before the Tax Review Board, his case, in this Court, was presented by his wife, who was the only witness. The plaintiff did not, himself, testify. It appears desirable, in those circumstances, to deal with some matters which, while not material to the issue, are obviously very important to them. The facts that the Ottawa storage arrangements were made by the Edmonton office of the Department of Supply and Services while they were in Berkeley and that, as a result, they were frustrated in their efforts to buy adequate insurance because they could not get the particulars of the construction of the warehouse, its distance from a fire hydrant and so on, and the further fact that the refunds had long been spent to replace the lost goods when their repayment was demanded with, to add insult to injury, interest, all render most understandable the very genuine grievance which they obviously feel. Like the learned Assistant Chairman of the Tax Review Board, I have every sympathy for them. While the plaintiff holds a well paid office, the returns in evidence do not lead to the conclusion that the family is wealthy and the loss was substantial, if not ruinous. Obviously, not all the surrounding circumstances are in evidence and it is not for the Court to say whether the plaintiff would be wise to seek to have the Governor in Council consider the matter on an *ex gratia* basis.

Returning to the Act as it stood in 1974, the term "residence" as used in section 62 is clearly defined, modified by the adjectives "old" and "new", as a location within Canada at which the

du contribuable et des membres de sa maisonnée, qui se transportent de l'ancienne résidence à la nouvelle résidence du contribuable,

b) de frais de transport et d'entreposage des meubles du contribuable qui doivent être transportés de son ancienne résidence dans sa nouvelle résidence,

c) de frais de repas et de logement, près de l'ancienne résidence ou de la nouvelle résidence, engagés par le contribuable et les membres de sa maisonnée pendant une période maximale de 15 jours,

d) de frais de résiliation du bail, si bail il y a, en vertu duquel il était le locataire de son ancienne résidence, et

e) de frais relatifs à la vente de son ancienne résidence.

Le demandeur s'est fait représenter par un avocat devant la Commission de révision de l'impôt, et, devant la Cour, par sa femme, seul témoin cité. Il n'a fait lui-même aucune déposition. Dans ces circonstances, il est évidemment souhaitable de traiter de certaines matières très importantes, bien que non essentielles pour le litige. Il s'agit par exemple des dispositions prises par le bureau d'Edmonton du ministère des Approvisionnements et Services pour l'entreposage des articles et effets du demandeur à Ottawa, alors que ce dernier était à Berkeley; de l'échec du demandeur, dans ses efforts pour conclure une police d'assurance adéquate, par suite du manque de précision sur la construction de l'entrepôt et la distance entre celui-ci et la borne d'incendie; et du fait supplémentaire que le demandeur ait déjà dépensé, pour acheter des articles en remplacement de ceux détruits, l'argent qui lui avait été remboursé, alors lorsqu'on lui réclame la restitution de cet argent, et ce, qui plus est, avec intérêts; on comprend dès lors le sentiment d'injustice qu'évidemment il ressent. Tout comme le savant président adjoint de la Commission de révision de l'impôt, j'ai beaucoup de sympathie pour ce couple. Le demandeur est titulaire d'un poste bien rémunéré, mais la preuve produite ne permet pas de conclure qu'il s'agit d'une famille riche; elle établit que la perte a été grave, sinon ruineuse. Évidemment, la preuve n'a pas établi toutes les circonstances de l'espèce, et il n'incombe pas à la Cour de décider s'il est dans l'intérêt du demandeur de requérir le gouverneur en conseil d'examiner la matière sur un fondement *ex gratia*.

Dans le libellé de 1974 de la Loi, le mot «résidence» utilisé dans l'article 62 est évidemment défini et modifié par les adjectifs «ancienne» et «nouvelle», pour désigner des lieux situés au

taxpayer ordinarily resided on working days. I have no hesitation in finding that the plaintiff's old residence was Edmonton, not Berkeley, and he was entitled to deduct "amounts paid by him as or on account of moving expenses incurred in the course of moving" from Edmonton to Ottawa. The basis of the deduction is a move by the taxpayer from his old to new residence. The Act does not stipulate that the movement of his goods and effects must invariably be between the same two points although, it stands to reason, that would generally be so. Here, it was entirely reasonable, indeed necessary, if a prodigal waste were not to result, for the plaintiff, in the course of his move from Edmonton to Ottawa, to transport the subject goods from Berkeley to Ottawa and to store them in Ottawa. I am satisfied that, if the amount claimed were on account of a moving expense at all, it would, in the circumstances, be deductible.

I do not intend here to dwell upon the import of the word "paid" in section 62. It may be that the fact that the deduction is apparently limited to "amounts paid" would exclude the plaintiff's claim in any case. That, however, is a point that would be better dealt with on an occasion when the Court has the benefit of hearing counsel on both sides. It is not necessary to decide it here.

In *Storrow v. The Queen*,² Mr. Justice Collier dealt with a number of expenses which, like the plaintiff's loss, would not have been incurred had the taxpayer not moved. Their nature appears in the following passage from the judgment.

The disputed outlays were not, to my mind, moving expenses in the natural and ordinary meaning of that expression. The outlays or costs embraced by those words are, in my view, the ordinary out-of-pocket expenses incurred by a taxpayer in the course of physically changing his residence. The expression does not include (except as may be specifically delineated in subsection 62(3)) such things as the increase in cost of the new accommodation over the old (whether it be by virtue of sale, lease, or otherwise), the cost of installing household items taken from the old residence to the new, or the cost of replacing or re-fitting household items from the old residence (such as drapes, carpeting, etc.). Moving expenses, as permitted by subsection 62(3), do not, as I see it, mean outlays or costs incurred in connection with the acquisition of the new residence. Only outlays incurred to effect the physical transfer of

² [1979] 1 F.C. 595 at page 599.

Canada où le contribuable réside habituellement pendant les jours de travail ordinaires. Nous n'hésitons pas à constater que l'ancienne résidence du demandeur était à Edmonton, non à Berkeley, et il a le droit de déduire «les sommes qu'il a payées à titre ou au titre des frais de déménagement engagés pour déménager» d'Edmonton à Ottawa. Le fondement de la déduction est le déménagement, par le contribuable, de son ancienne à sa nouvelle résidence. La Loi ne stipule pas que ses articles et effets personnels doivent toujours être transportés entre les deux mêmes points, même si, évidemment, il en sera ainsi. En l'espèce, pour éviter un gaspillage exagéré, le demandeur a, au cours de son déménagement d'Edmonton à Ottawa, fait transporter les articles en question de Berkeley à Ottawa pour les y entreposer, ce qui était raisonnable de sa part; il ne pouvait faire autrement. Je suis convaincu que, si la déduction litigieuse a été réclamée au titre de dépense de déménagement, elle est bien fondée en l'espèce.

Nous ne voulons pas insister sur l'importance du mot «payées» dans l'article 62. Il se peut que la restriction évidente de la déduction aux «sommes . . . payées» entraînerait en tout cas l'exclusion de la réclamation du demandeur. Cependant, ce point sera mieux examiné lorsque la Cour entendra les plaidoiries des avocats des deux parties. Il n'est pas nécessaire de le trancher ici.

Dans *Storrow c. La Reine*², le juge Collier a examiné un certain nombre de dépenses qui n'auraient pas été engagées si le contribuable n'avait pas déménagé, tout comme dans le présent litige. Le passage suivant, extrait du jugement, définit la nature de ces dépenses:

A mon avis, les dépenses contestées ne constituaient pas des frais de déménagement selon la signification ordinaire ou habituelle de l'expression. Les dépenses ou les frais que cette expression comprend sont, à mon avis, des débours ordinaires engagés par un contribuable qui, en fait, change de résidence. L'expression ne comprend pas (sauf si le paragraphe 62(3) le fait ressortir de façon explicite) des choses comme l'augmentation du coût de la nouvelle habitation par rapport à l'ancienne (que ce soit en vertu de la vente, du bail ou autrement). Elle ne comprend pas non plus les frais d'installation d'articles ménagers de l'ancienne maison dans la nouvelle, ou le coût de remplacement et de rajustement qui y sont afférents (comme les tentures, les tapis, etc.). Les frais de déménagement, comme le permet le paragraphe 62(3), ne comprennent pas, à mon avis, les dépenses ou les frais occasionnés à la suite de l'acquisition

² [1979] 1 C.F. 595, à la page 599.

the taxpayer, his household, and their belongings to the new residence are deductible.

While the subject matter of the deductions sought in the *Storrow* case are entirely different from those here: costs incurred in connection with the acquisition of the new residence, rather than damage incurred in transit, the principle is the same.

The *quantum* of the damage suffered by the plaintiff in the destruction of his goods and effects, even if that amount can be considered to have been paid by him, is simply not a moving expense in the natural and ordinary meaning of that term. The outlays necessarily incurred to replace those goods were not outlays incurred to effect their physical transfer nor were they specifically allowed by subsection 62(3).

JUDGMENT

The plaintiff's action is dismissed with costs.

d'une nouvelle résidence. Seules sont déductibles les dépenses engagées en vue du déplacement physique du contribuable, de sa maisonnée et de ses biens à la nouvelle résidence.

^a Dans *Storrow*, l'objet des déductions réclamées diffère entièrement de celui en cause ici: il s'agit de dépenses engagées à l'occasion de l'acquisition d'une nouvelle résidence, non du préjudice subi au cours d'un transport; mais le principe reste le même.

^b Le montant du préjudice subi par le demandeur par suite de la destruction de ses articles et effets ne constitue évidemment pas une dépense de déménagement, au sens naturel et habituel de ce terme, même si l'on admet qu'il l'a payé lui-même. Les dépenses nécessairement engagées pour remplacer les articles ne sont pas celles encourues pour effectuer leur transport matériel et leur déduction n'est pas expressément admise par le paragraphe 62(3).

^d

JUGEMENT

L'action du demandeur est rejetée avec frais.