

A-756-84

A-756-84

**The Queen (Appellant)**

v.

**British Columbia Forest Products Limited (Respondent)**

Court of Appeal, Thurlow C.J., Mahoney and Marceau JJ.—Vancouver, October 18; Ottawa, November 12, 1985.

*Income tax — Income calculation — Capital cost allowance — Appeal from trial judgment — Whether s. 13(7.1) requiring tax credit claimed to be taken into account in computing undepreciated capital cost of pertinent classes of depreciable property — Trial Judge relying on AEL Microtel Limited v. The Queen (1984), 84 DTC 6374 (F.C.T.D.) where held nothing "received" merely because taxpayer taking advantage of provision permitting payment of less tax than otherwise payable — Appeal allowed — Trial Judge in AEL Microtel erred — Parliament expressly contemplating taxpayer may "receive" assistance from government in form of "deduction from tax" in s. 13(7.1) — Respondent receiving assistance within s. 13(7.1) when electing to take deduction for tax credit — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 13(7.1) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 6), 125(1), 127(5) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9), (9) (as am. idem), (10) (as am. idem) — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 20(6)(h) (as am. by S.C. 1966-67, c. 91, s. 5).*

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## OVERRULED:

*AEL Microtel Limited v. The Queen* (1984), 84 DTC 6374 (F.C.T.D.).

## CONSIDERED:

*G.T.E. Sylvania Canada Limited v. The Queen*, [1974] 1 F.C. 726 (T.D.).

## COUNSEL:

*Ingeborg E. Lloyd* for appellant.  
*Brian J. Wallace* for respondent.

## SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.  
*Lawson, Lundell, Lawson & McIntosh*, Vancouver, for respondent.

**La Reine (appelante)**

c.

**British Columbia Forest Products Limited (intimée)**

Cour d'appel, juge en chef Thurlow, juges Mahoney et Marceau—Vancouver, 18 octobre; Ottawa, 12 novembre 1985.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Allocation du coût en capital — Appel d'un jugement de la Division de première instance — Le montant d'un crédit d'impôt réclamé en vertu de l'art. 13(7.1) doit-il entrer en ligne de compte dans le calcul de la fraction non amortie du coût en capital des catégories pertinentes de biens amortissables? — Le juge de première instance s'est appuyé sur la décision AEL Microtel c. La Reine (1984), 84 DTC 6374 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), dans laquelle il a été conclu qu'un contribuable ne peut être considéré comme ayant «reçu» quoi que ce soit pour la seule raison qu'il tire profit d'une disposition lui permettant de payer un impôt moindre que celui auquel il serait par ailleurs tenu — Appel accueilli — Le juge de première instance dans l'affaire AEL Microtel s'est trompé — Le Parlement, à l'art. 13(7.1), a prévu expressément qu'un contribuable peut «recevoir» une aide d'un gouvernement à titre de «déduction de taxes ou d'impôts» — L'intimée a reçu une aide au sens de l'art. 13(7.1) lorsqu'elle a choisi de se prévaloir du crédit d'impôt — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 13(7.1) (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 6), 125(1), 127(5) (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9), (9) (mod., idem), (10) (mod., idem) — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 20(6)(h) (mod. par S.C. 1966-67, chap. 91, art. 5).*

## JURISPRUDENCE

## DÉCISION REJETÉE:

*AEL Microtel Limited c. La Reine* (1984), 84 DTC 6374 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

## DÉCISION EXAMINÉE:

*G.T.E. Sylvania Canada Limited c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 726 (1<sup>re</sup> inst.).

## AVOCATS:

*Ingeborg E. Lloyd* pour l'appelante.  
*Brian J. Wallace* pour l'intimée.

## PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante.  
*Lawson, Lundell, Lawson & McIntosh*, Vancouver, pour l'intimée.

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

THURLOW C.J. (*dissenting*): The facts and applicable statutory provisions are sufficiently set out in the reasons for judgment of Mr. Justice Mahoney and need not be repeated. The issue is whether the investment tax credit provided by subsections 127(5), (9) and (10) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9)] for the 1975 taxation year in respect of the acquisition by the taxpayer of depreciable property was required by subsection 13(7.1) [as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 6] of the Act to be deducted from the capital cost of the depreciable property, for the purpose of computing capital cost allowances, by reason of the credit being "assistance" which the taxpayer "has received or is entitled to receive" . . . "from a government, municipality or other public authority in respect of, or for the acquisition of, depreciable property, whether as a grant, subsidy, forgivable loan, deduction from tax, investment allowance or as any other form of assistance. . . ."

The position of the appellant as I understand it is that the investment tax credit was assistance received as a deduction from tax and thus fell within the statutory wording.

As the credit in question arises on the wording of subsection 125(1) that "There may be deducted from the tax otherwise payable . . .", I have no difficulty in regarding it as being in fact a "deduction from tax" and, therefore, in the context of subsection 13(7.1), "assistance" which the taxpayer "has received or is entitled to receive" within the meaning of that provision. But I am unable to see how the credit can be regarded as assistance from a government, municipality or other public authority.

It is not a gift or grant by any such body. Nor is it something that a government, municipality or other public authority has any discretion or authority to give or to refuse. The credit is a statutory right which arises to the taxpayer when the prescribed facts exist. It is simply an amount of

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

LE JUGE EN CHEF THURLOW (*dissent*): Les faits et les dispositions législatives applicables étant suffisamment énoncés dans les motifs de jugement du juge Mahoney, il n'est pas nécessaire de les répéter. Le litige porte sur la question de savoir si le crédit d'impôt à l'investissement prévu aux paragraphes 127(5), (9) et (10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63 (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9)] applicable à l'année d'imposition 1975 relativement à l'achat par le contribuable de biens amortissables devait, en vertu du paragraphe 13(7.1) [mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 6] de la Loi, être déduit du coût en capital de ces biens amortissables pour les fins du calcul des déductions pour amortissement, pour le motif que le crédit en question constituerait une «aide» que le contribuable «a reçu ou est en droit de recevoir» . . . «d'un gouvernement, d'une municipalité ou de tout autre organisme public relativement à des biens amortissables, à titre de prime, de subvention de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de taxes ou d'impôts, d'allocation de placement ou à tout autre titre . . .»

Tel que je la conçois, la position de l'appelante est que le crédit d'impôt à l'investissement était une aide reçue à titre de déduction de taxes ou d'impôts et, de ce fait, était visé par la Loi.

Comme le crédit en question est créé par les termes du paragraphe 125(1), qui disent «peut déduire de l'impôt payable par ailleurs . . .», je n'ai aucune difficulté à le considérer comme constituant en fait une «déduction de taxes ou d'impôts» et, par conséquent, dans le contexte du paragraphe 13(7.1), comme une «aide» que le contribuable «a reçu[e] ou est en droit de recevoir» au sens de ce paragraphe. Je suis cependant incapable de voir de quelle façon ce crédit peut être considéré comme une aide d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'un autre organisme public.

Il ne constitue ni un cadeau ni un octroi de quelqu'un de ces corps ou organismes. Il ne s'agit pas non plus d'une chose qu'un gouvernement, une municipalité ou un autre organisme public possède la discrétion ou le pouvoir de donner ou de refuser. Le crédit est un droit établi par la loi qui appar-

tax that in the circumstances is not imposed or required by the law to be paid.

Statutory authorities for a government or municipality or other public authority to afford assistance to taxpayers in defined situations by reductions of or deductions from taxation are not unknown and it appears to me that they are situations in which the wording "assistance" by way of "deduction from tax" has scope to operate. I see no sufficient reason to infer that the investment tax credit, which is provided as a right by subsection 127(5), and which is not subject to being denied by the Government of Canada or by those charged with the administration of the *Income Tax Act* is referred to or included in the description "assistance from a government, municipality or other public authority".

I would dismiss the appeal with costs.

\* \* \*

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

MAHONEY J.: This is an appeal from the Trial Division [(1984), 84 DTC 6391 (F.C.T.D.)]. The issue is whether the amount of a tax credit claimed by the respondent in respect of tax payable for its taxation year ended December 31, 1975, was required, by subsection 13(7.1) of the *Income Tax Act*, to be taken into account in computing the undepreciated capital cost of the pertinent classes of depreciable property owned by it December 31, 1975.

The investment tax credit arose under subparagraph 127(10)(c)(vii) of the Act and was calculated, under subsection 127(9), to be \$179,807. The respondent elected, as permitted by subsection 127(5), to deduct the entire \$179,807 from its income tax otherwise payable for 1975. These matters are not in dispute and the pertinent provisions of section 127 need not be recited.

In reassessing, the Minister relied on subsection 13(7.1).

tient au contribuable lorsque se réalisent les conditions qu'elle prescrit. Il s'agit simplement d'un montant d'impôt qui, dans les circonstances, n'est pas imposé ou dont la loi n'exige pas le paiement.

<sup>a</sup> Il existe des dispositions législatives permettant à un gouvernement, une municipalité ou un autre organisme public d'accorder une aide au contribuable sous forme de réduction ou de déduction d'impôt dans des circonstances définies, et il me semble qu'il s'agit là de situations entrant dans le champ d'application des termes «aide» sous forme de «déduction de taxes ou d'impôts». Je ne vois aucun motif suffisant permettant d'inférer que le crédit d'impôt à l'investissement, qui est un droit aux termes du paragraphe 127(5) et qui ne peut être refusé par le Gouvernement du Canada ni par les responsables de l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, est visé ou englobé par l'expression «aide d'un gouvernement, d'une municipalité ou de tout autre organisme public».

Je rejetterais l'appel avec dépens.

\* \* \*

<sup>e</sup> *Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par*

LE JUGE MAHONEY: Appel est interjeté en l'espèce d'un jugement de la Division de première instance [(1984), 84 DTC 6391 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.)]. La question consiste à savoir si le montant d'un crédit d'impôt réclamé par l'intimée pour l'année d'imposition s'étant terminée le 31 décembre 1975 devait, en vertu du paragraphe 13(7.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, entrer en ligne de compte dans le calcul de la fraction non amortie du coût en capital des catégories pertinentes de biens amortissables dont elle était propriétaire le 31 décembre 1975.

<sup>h</sup> Le crédit d'impôt à l'investissement en l'espèce, permis en vertu du sous-alinéa 127(10)(c)(vii) de la Loi et calculé selon le paragraphe 127(9), s'élevait à 179 807 \$. L'intimée, ainsi que l'y autorisait le paragraphe 127(5), a choisi de déduire la totalité du montant de 179 807 \$ de son impôt sur le revenu payable par ailleurs pour l'année 1975. Ces questions n'étant pas en litige, les dispositions pertinentes de l'article 127 n'ont pas à être citées.

<sup>j</sup> Le Ministre, pour fixer la nouvelle cotisation, s'est fondé sur le paragraphe 13(7.1), dont voici le libellé:

## 13. ...

(7.1) For the purposes of this Act, where a taxpayer has received or is entitled to receive assistance from a government, municipality or other public authority in respect of, or for the acquisition of, depreciable property, whether as a grant, subsidy, forgivable loan, deduction from tax, investment allowance or as any other form of assistance other than

(a) an amount authorized to be paid under an *Appropriation Act* and on terms and conditions approved by the Treasury Board in respect of scientific research expenditures incurred for the purpose of advancing or sustaining the technological capability of Canadian manufacturing or other industry, or

(b) an amount deducted as an allowance under section 65, the capital cost of the property to the taxpayer shall be deemed to be the amount by which the aggregate of

(c) the capital cost thereof to the taxpayer, otherwise determined, and

(d) such part, if any, of the assistance as has been repaid by the taxpayer pursuant to an obligation to repay all or any part of that assistance,

exceeds

(e) the amount of the assistance.

In allowing the respondent's appeal from that reassessment, the learned Trial Judge relied entirely on an earlier decision of the Trial Division in *AEL Microtel Limited v. The Queen* (1984), 84 DTC 6374 (F.C.T.D.), in which, at pages 6386 ff., the precise issue had been dealt with. That decision, in turn, had relied extensively on the judgment of this Court in *G.T.E. Sylvania Canada Limited v. The Queen*, [1974] 1 F.C. 726 (T.D.).

In *G.T.E. Sylvania*, the Court considered a deduction from tax in 1971, permitted by the *Quebec Corporation Tax Act* [R.S.Q. 1964, c. 67] in respect of the acquisition of new machinery, taken by the taxpayer. The comparable provision to subsection 13(7.1) was paragraph 20(6)(h) of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1966-67, c. 91, s. 5)]:

## 20. ...

(6) For the purpose of this section and regulations made under paragraph (a) of subsection (1) of section 11, the following rules apply:

(h) where a taxpayer has received or is entitled to receive from a government, municipality or other public authority, in

## 13. ...

(7.1) Aux fins de la présente loi, lorsqu'un contribuable a reçu ou est en droit de recevoir une aide d'un gouvernement, d'une municipalité ou de tout autre organisme public relativement à des biens amortissables, à titre de prime, de subvention de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de taxes ou d'impôts, d'allocation de placement ou à tout autre titre qui n'est pas

a) une somme dont le paiement est autorisé en vertu d'une *Loi portant affectation de crédits*, selon les modalités approuvées par le conseil du Trésor, au titre de dépenses engagées dans la recherche scientifique afin de relever ou de maintenir le niveau de compétence technologique de l'industrie manufacturière canadienne ou d'autres secteurs de l'industrie canadienne, ou

b) une somme dont la déduction est autorisée par l'article 65, le coût en capital du bien supporté par le contribuable est réputé être l'excédent du total

c) de leur coût en capital supporté par le contribuable, déterminé par ailleurs, et

d) de la fraction, s'il en est, de l'aide qui a été remboursée par le contribuable en exécution d'une obligation de rembourser tout ou partie de l'aide,

sur

e) le montant de l'aide.

Le juge de première instance, pour accueillir l'appel interjeté par l'intimée contre cette nouvelle cotisation, s'est appuyé entièrement sur la décision rendue précédemment par la Division de première instance dans l'affaire *AEL Microtel Limited c. La Reine* (1984), 84 DTC 6374 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.). Les pages 6386 et suivantes du recueil rapportant cette décision, traitent précisément de cette question. Cette décision s'était elle-même largement fondée sur le jugement rendu par notre Cour dans l'affaire *G.T.E. Sylvania Canada Limited c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 726 (1<sup>re</sup> inst.).

Dans l'affaire *G.T.E. Sylvania*, la Cour a examiné une déduction d'impôt prise par la contribuable pour l'année 1971 relativement à l'achat de nouvelles machineries; cette déduction était autorisée par la *Loi de l'impôt sur les corporations* du Québec [S.R.Q. 1964, chap. 67]. L'alinéa 20(6)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1966-67, chap. 91, art. 5)] était comparable au paragraphe 13(7.1):

## 20. ...

(6) Pour l'exécution du présent article et des règlements établis selon l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, les règles suivantes s'appliquent:

h) lorsqu'un contribuable a reçu ou a droit de recevoir d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre autorité

respect of or for the acquisition of property, a grant, subsidy or other assistance . . . the capital cost of the property shall be deemed to be the capital cost thereof to the taxpayer minus the amount of the grant, subsidy or other assistance;

The provision was replaced by subsection 13(7.1), as it stood in 1975, by an amendment effective as of May 6, 1974, S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 6(4).

The *ratio* of this Court's decision in *G.T.E. Sylvania* was that the words "other assistance" in paragraph 20(6)(h) had to be construed *ejusdem generis* with "grant" and "subsidy" and that the tax credit did not, therefore, fall within the scope of "other assistance" as employed in the provision. The Trial Judge in *AEI Microtel* also understood the *G.T.E. Sylvania* decision to hold that a taxpayer cannot be held to have "received" anything merely because the taxpayer takes advantage of a provision permitting the payment of less tax than would otherwise be payable. He held that, while it had answered the *ejusdem generis* ground upon which the taxpayer had succeeded in *G.T.E. Sylvania*, the 1974 amendment was no answer to the argument that it had "received" nothing.

With respect, I think the learned Trial Judge in *AEI Microtel* erred in that conclusion and, it follows, that the learned Trial Judge here erred. Stripped of verbiage immaterial to the present facts, subsection 13(7.1) provided:

... where a taxpayer has received . . . assistance from a government . . . in respect of . . . the acquisition of, depreciable property whether as a . . . deduction from tax . . . or as any other form of assistance . . . the capital cost of the property to the taxpayer shall be deemed to be the amount by which the . . . capital cost thereof to the taxpayer, otherwise determined, . . . exceeds . . . the amount of the assistance.

Parliament has expressly contemplated that a taxpayer may "receive" assistance from a government in the form of a "deduction from tax". Whatever violence that does to one's semantic scrupulosity, the Court is obliged to give effect to Parliament's clear and unambiguous intention if it can sensibly

publique, à l'égard ou en vue de l'acquisition de biens, un octroi, une subvention ou une autre aide . . . le coût en capital desdits biens est censé être le montant que ces biens ont coûté en capital au contribuable moins le montant de l'octroi, de la subvention ou autre aide;

<sup>a</sup> Cet alinéa a été remplacé par le paragraphe 13(7.1), tel qu'il était rédigé en 1975, aux termes d'une modification entrée en vigueur le 6 mai 1974, S.C. 1974-75, chap. 26, art. 6(4).

<sup>b</sup> Dans l'affaire *G.T.E. Sylvania*, le fondement de la décision de notre Cour était que les termes «autre aide» de l'alinéa 20(6)h) devaient s'interpréter en respectant la règle *ejusdem generis*, c'est-à-dire à la lumière des mots «octroi» et «subvention»; en conséquence, les termes «autre aide» de cet alinéa ne comprenaient pas le crédit d'impôt. Le juge de première instance dans l'affaire *AEI Microtel* a aussi interprété la décision *G.T.E. Sylvania* comme concluant qu'un contribuable ne peut être considéré comme ayant «reçu» quoi que ce soit pour la seule raison qu'il tire profit d'une disposition lui permettant de payer un impôt moindre que celui auquel il serait par ailleurs tenu. Il a conclu que, même si la modification de 1974 avait répondu à l'argument fondé sur la règle *ejusdem generis* qui avait permis à la contribuable d'avoir gain de cause dans l'affaire *G.T.E. Sylvania*, cette modification ne permettrait aucunement de réfuter l'argument selon lequel celle-ci n'avait rien «reçu».

Avec déférence, je crois que le juge de première instance dans l'affaire *AEI Microtel* s'est trompé en prenant cette conclusion et, en conséquence, que le juge ayant rendu le jugement dont appel est interjeté s'est aussi trompé. Dépouillé de ses termes qui ne s'appliquent pas aux faits en l'espèce et nous sont utiles, le paragraphe 13(7.1) prévoyait que:

<sup>h</sup> . . . lorsqu'un contribuable a reçu . . . une aide d'un gouvernement . . . relativement à des biens amortissables, à titre . . . de déduction de taxes ou d'impôts . . . ou à tout autre titre . . . le coût en capital du bien supporté par le contribuable est réputé être l'excédent . . . de leur coût en capital supporté par le contribuable, déterminé par ailleurs, . . . sur . . . le montant de l'aide.

Le Parlement a prévu expressément qu'un contribuable peut «recevoir» une aide d'un gouvernement à titre de «déduction de taxes ou d'impôts». Bien que cela puisse faire violence à ses scrupules de rigueur sémantique, la Cour est obligée, dans les limites du raisonnable, de donner effet à l'intention

do so. The concept may be thought awkward, but it is clearly expressed. In Parliament's prescription, one can "receive" assistance when one takes advantage of an opportunity afforded to deduct from tax an amount that one would otherwise be required to pay. In the circumstances, the respondent did "receive" assistance within the terms of subsection 13(7.1) when it elected to take the \$179,807 deduction permitted it in respect of its 1975 income tax.

I would allow the appeal with costs here and in the Trial Division and would restore the assessment.

MARCEAU J.: I agree.

Claire et non ambiguë du Parlement. Cette intention, bien qu'elle puisse sembler bizarre sur le plan conceptuel, est clairement exprimée. Aux yeux du Parlement, une personne peut «recevoir» de l'aide si elle profite de la possibilité qui lui est donnée de déduire d'un impôt un montant qu'elle serait par ailleurs obligée de payer. Dans les circonstances, l'intimée a «reçu» une aide au sens du paragraphe 13(7.1) lorsqu'elle a choisi de se prévaloir de la possibilité qui lui était offerte de déduire 179 807 \$ de son impôt sur le revenu pour l'année 1975.

J'accueillerais l'appel avec dépens tant devant cette Cour qu'en Division de première instance et rétablirais la cotisation.

LE JUGE MARCEAU: Je souscris à ces motifs.