

A-1257-82

A-1257-82

**Lor-Wes Contracting Ltd. (Appellant)**

v.

**The Queen (Respondent)**

Court of Appeal, Pratte, Marceau and MacGuigan JJ.—Vancouver, June 20; Ottawa, July 2, 1985.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Logging — Corporate taxpayer entitled to investment tax credits on equipment used to build logging roads although not owner of timber or cutting rights — Interpretation of s. 127(10)(c)(vii) based on “words-in-total-context” approach — Subparagraph aimed at use by purchaser of equipment — Sufficient ultimate purpose logging — Appeal allowed — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 127(5),(9),(10) (as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 52(3); 1977-78, c. 1, s. 61(7),(8); 1979, c. 5, s. 40(4); 1980-81-82-83, c. 48, s. 73(3),(4), c. 140, s. 89(2)).*

*Evidence — Trend towards admissibility of legislative history to show intention of Legislature — Budget statement of Minister of Finance referred to — Investment tax credit provisions introduced “to guard against any slowdown in investment” — Incentive to logging industry — Taxpayer entitled to investment tax credits on equipment used to build logging roads although not owner of timber or cutting rights.*

The question under appeal from the judgment of Dubé J. reported at [1983] 2 F.C. 11 is whether a taxpayer who does not own timber or cutting rights is nevertheless entitled to an investment tax credit on equipment used to build logging roads and to perform related site services for the owner of the timber or cutting rights. The investment tax credits claimed by the appellant for the years 1977 to 1979 were disallowed. The Trial Division upheld the reassessment and dismissed the appeal on the ground that the construction of logging roads by itself was not logging “where those operations are carried out by independent contractors who have no general interest in logging . . . but are specialists in their limited fields”. Subparagraph 127(10)(c)(vii) of the Act defines “qualified property” as property “to be used by him [the taxpayer] in Canada primarily for the purpose of logging”.

*Held*, the appeal should be allowed.

The object and spirit of subparagraph 127(10)(c)(vii) of the Act are to be determined according to a “words-in-total-context” approach. Applying that test, the Court found that the location of the words “by him” in paragraph (c) made it clear that the provision is aimed at the use of the equipment by the taxpayer claiming the benefit. The purpose of logging does not

**Lor-Wes Contracting Ltd. (appelante)**

c.

**La Reine (intimée)**

Cour d'appel, juges Pratte, Marceau et MacGuigan—Vancouver, 20 juin; Ottawa, 2 juillet 1985.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Exploitation forestière — Le contribuable corporatif a droit à des crédits d'impôt à l'investissement à l'égard du matériel servant à construire des routes d'exploitation forestière et ce, bien qu'il ne soit pas propriétaire des droits de coupe — L'interprétation de l'art. 127(10)(c)(vii) repose sur le principe de l'examen des «termes dans leur contexte global» — Le sous-alinéa vise l'emploi fait par l'acheteur du matériel — Il suffit que la fin ultime soit l'exploitation forestière — Appel accueilli — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 127(5),(9),(10) (mod. par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 52(3); 1977-78, chap. 1, art. 61(7),(8); 1979, chap. 5, art. 40(4); 1980-81-82-83, chap. 48, art. 73(3),(4), chap. 140, art. 89(2)).*

*Preuve — Courant favorisant l'admissibilité de l'historique d'une loi afin d'établir l'intention du législateur — On se réfère à l'énoncé budgétaire du ministre des Finances — Les dispositions relatives au crédit d'impôt à l'investissement ont été adoptées afin de «prévenir tout ralentissement des investissements» — Encouragement à l'endroit du secteur forestier — Le contribuable a droit à des crédits à l'investissement à l'égard de l'équipement servant à la construction de routes d'exploitation forestière même s'il n'est pas propriétaire des droits de coupe.*

La question que pose le présent appel formé contre le jugement du juge Dubé, publié dans [1983] 2 C.F. 11, consiste à déterminer si un contribuable qui n'est pas propriétaire de droits de coupe a néanmoins droit à un crédit d'impôt à l'investissement à l'égard de l'équipement servant à construire des routes d'exploitation forestière et à rendre, sur place, certains services connexes au propriétaire des droits de coupe en question. Les crédits d'impôt à l'investissement réclamés par l'appelante pour les exercices 1977 à 1979 lui ont été refusés. La Division de première instance a confirmé la nouvelle cotisation et rejeté l'appel au motif que la construction de routes d'exploitation forestière ne constitue pas en elle-même de l'exploitation forestière «lorsque ces opérations sont effectuées par des entrepreneurs indépendants qui, en général, ne s'intéressent pas à l'exploitation forestière . . . mais qui sont des spécialistes dans leur domaine restreint». Le sous-alinéa 127(10)(c)(vii) de la Loi définit l'expression «biens admissibles» comme étant des biens qui «doivent être employés par lui [le contribuable] au Canada surtout pour l'exploitation forestière».

*Arrêt*: l'appel devrait être rejeté.

Il faut déterminer l'objet et l'esprit du sous-alinéa 127(10)(c)(vii) de la Loi en suivant le principe de l'examen des «termes dans leur contexte global». Après avoir appliqué ce critère, la Cour a conclu que l'endroit où se trouve les mots «par lui» dans l'alinéa c) laisse clairement voir que le contribuable réclamant l'avantage n'a qu'à établir qu'il emploie le matériel

have to be uniquely the taxpayer's; it suffices if the ultimate purpose is that of logging. Had the words "primarily for the purpose of logging" been followed by the phrase "by him", then it could have been said that the benefit conferred would have been limited to cases where the taxpayer himself is the owner of timber or cutting rights. The Court agreed with the appellant's contention that the words "by him" served to differentiate actual use by a purchaser of equipment (covered by paragraph (c)) from use by a lessee (covered by paragraph (d)).

While the rule still remains that legislative history is not admissible to show the intention of the Legislature directly, the Supreme Court of Canada has nevertheless increasingly looked to legislative history for related purposes, not only in constitutional cases but also in cases relating to the interpretation of statutes generally. Reference was thus made to the budget statement of the then Minister of Finance, whereby investment tax credit provisions were introduced to "guard against any slowdown in investment". Parliament sought to best achieve this aim by encouraging the logging industry in its integral totality. Since subcontracting is general in the industry, any other interpretation of the provision would lessen that incentive.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### FOLLOWED:

*Bunge of Canada Ltd. v. The Queen* (1984), 84 DTC 6276 (F.C.A.); *Hollinger North Shore Explorations Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1960] Ex.C.R. 325; [1960] C.T.C. 136, affirmed *sub nom. Minister of National Revenue v. Hollinger North Shore Explorations Company, Limited*, [1963] S.C.R. 131; [1963] C.T.C. 51.

##### CONSIDERED:

*Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg*, [1983] 2 S.C.R. 493; (1984), 50 N.R. 264; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; 53 N.R. 241.

##### REFERRED TO:

*Re Anti-Inflation Act*, [1976] 2 S.C.R. 373; *Re Objection by Quebec to a Resolution to amend the Constitution*, [1982] 2 S.C.R. 793; *R. v. Vasil*, [1981] 1 S.C.R. 469.

#### COUNSEL:

*Ian H. Pitfield* for appellant.  
*Gaston Jorré* for respondent.

#### SOLICITORS:

*Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson*, Vancouver, for appellant.

et non qu'il s'adonne uniquement à l'exploitation forestière; il suffit que la fin ultime soit l'exploitation forestière. Si les mots «surtout pour l'exploitation forestière» avaient été suivis de l'expression «par lui», on aurait pu alors dire que l'avantage conféré par cette disposition se limite aux cas où le contribuable lui-même est le propriétaire des droits de coupe. La Cour s'est dite d'accord avec l'argument de l'appelante suivant lequel les mots «par lui» avaient pour but de distinguer l'emploi véritable par l'acheteur du matériel (visé par l'alinéa c)) de l'emploi par un locataire (visé par l'alinéa d)).

Bien que la règle n'ait pas changée et qu'il soit toujours impossible d'avoir recours à l'histoire législative pour établir directement l'intention du législateur, la Cour suprême du Canada s'y réfère néanmoins de plus en plus pour des fins connexes, non seulement dans des arrêts constitutionnels mais également, de façon générale, en matière d'interprétation des lois. Ainsi, on s'est référé à l'énoncé budgétaire du ministre des Finances de l'époque dans lequel on a introduit des dispositions concernant le crédit d'impôt à l'investissement afin de «prévenir tout ralentissement des investissements». Le Parlement a cherché à parvenir à cette fin en encourageant l'industrie forestière dans son ensemble. Étant donné que la sous-traitance est une pratique généralisée dans ce secteur, toute autre interprétation de cette disposition aurait pour conséquence de réduire l'effet de cet encouragement.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS SUIVIES:

*Bunge of Canada Ltd. c. La Reine* (1984), 84 DTC 6276 (C.F. Appel); *Hollinger North Shore Explorations Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1960] R.C.É. 325; [1960] C.T.C. 136, confirmée par *sub nom. Minister of National Revenue v. Hollinger North Shore Explorations Company, Limited*, [1963] R.C.S. 131; [1963] C.T.C. 51.

##### DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg*, [1983] 2 R.C.S. 493; (1984), 50 N.R. 264; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; 53 N.R. 241.

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Renvoi: Loi anti-inflation*, [1976] 2 R.C.S. 373; *Re: Opposition du Québec à une résolution pour modifier la Constitution*, [1982] 2 R.C.S. 793; *R. c. Vasil*, [1981] 1 R.C.S. 469.

#### AVOCATS:

*Ian H. Pitfield* pour l'appelante.  
*Gaston Jorré* pour l'intimée.

#### PROCUREURS:

*Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson*, Vancouver, pour l'appelante.

*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

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

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

MACGUIGAN J.: The question for determination on this appeal is whether a taxpayer who does not own timber or cutting rights is nevertheless entitled to an investment tax credit on equipment used to build logging roads and to perform related site services for the owner of the timber or cutting rights.

LE JUGE MACGUIGAN: Le présent appel pose la question de savoir si un contribuable qui ne possède pas de droits de coupe a néanmoins droit à un crédit d'impôt à l'investissement à l'égard du matériel servant à construire des routes d'exploitation forestière et à rendre, sur place, certains services connexes au propriétaire des droits de coupe.

The sole business of the appellant is to provide services under contract to owners of timber or cutting rights in British Columbia. The services provided by the appellant in the 1977, 1978 and 1979 years were the following: the building of access roads to the logging site in the course of which the appellant would fell, skid, buck, limb and deck timber and in respect of which it would be paid specifically for the quantity of timber recovered; the building of landings along the logging road, skid trails to provide access to the logging site and fire guards around the cutting block, in the course of which it would fell trees but for which it would be paid on a contract basis without reference to quantities of timber produced or felled; the scarification of the logging site upon the completion of logging, by which is meant the accumulation of logging debris for burning and the preparation of the site for reforestation.

La seule entreprise de l'appelante consiste à fournir, aux termes de contrats, des services aux propriétaires de droits de coupe en Colombie-Britannique. Voici les services qu'a fournis l'appelante en 1977, 1978 et 1979: construction de chemins d'accès à la concession au cours de laquelle elle abattait, débardait, tronçonnait, ébranchait et empilait du bois pour lequel elle était rémunérée précisément en fonction de la quantité récupérée; construction de dépôts transitoires le long de la route d'exploitation forestière, de pistes de débarquement permettant d'accéder à la concession et de pare-feux autour du lieu de coupe, travaux au cours desquels elle abattait des arbres pour lesquels elle était rémunérée suivant les termes d'un contrat, sans égard aux quantités de bois produites ou abattues; scarification du site d'exploitation forestière au terme des activités d'exploitation afin de les brûler et la préparation du site en vue du reboisement.

To carry out these functions, it acquired a D8K Caterpillar Tractor, a Caterpillar 235 Excavator and a P & M 1250 Excavator, all of which were so used exclusively, and it claimed investment tax credits of \$3,825, \$2,042 and \$15,830 in the 1977, 1978 and 1979 taxation years respectively. By notices of reassessment for all of these years the credits were disallowed on the ground that the appellant was "in the business of road building which is not a designated activity under subparagraph 127(10)(c)(vii)" of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)] ("the Act").

Pour accomplir ces diverses tâches, l'appelante a fait l'acquisition d'un tracteur Caterpillar modèle D8K, d'un excavateur Caterpillar modèle 235 et d'un excavateur P & M modèle 1250, qui ont tous été employés exclusivement à cette fin, et elle a réclamé des crédits d'impôt à l'investissement de 3 825 \$, 2 042 \$ et 15 830 \$ pour les années d'imposition 1977, 1978 et 1979 respectivement. Dans des avis de nouvelle cotisation pour toutes ces années, les demandes de crédit ont été rejetées au motif que l'appelante était «une entreprise de construction de routes, qui n'est pas une activité prévue au sous-alinéa 127(10)c(vii)» de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)] («la Loi»).

The Trial Division upheld the reassessment and dismissed the appeal [[1983] 2 F.C. 11]. The heart of the decision is as follows [at pages 16-17]:

It is trite law that the exempting provisions of a taxing statute must be construed strictly and the taxpayer must fit his claim squarely within the four corners of any exemption if he is to benefit from it. He must show clearly that "every constituent element necessary to the exemption is present in his case and that every condition required by the exempting section has been complied with". (See Thorson J. in *Lumbers v. Minister of National Revenue* (1943), 2 DTC 631 (Ex. Ct.).)

If Parliament had intended to extend the tax benefit to all subcontractors in the industry, it would have said so. By any definition, "logging" is the sum total of all the operations leading to the felling of timber and the transporting of logs out of the forest. In my view, the constructing of logging roads, by itself, is not "logging", any more than the building of fishing wharves is "fishing", or the erecting of barns constitutes "farming", where those operations are carried out by independent contractors who have no general interest in logging, fishing or farming, but are specialists in their limited fields.

The investment tax credit is provided for by subsection 127(5) and the credit is further specified by subsection 127(9) of the Act. However, what is in issue in this case is subsection 127(10) of the Act, which is as follows:

**127. . . .**

(10) For the purposes of subsection (9), a "qualified property" of a taxpayer means a property (other than a certified property) that is

- (a) a prescribed building to the extent that it is acquired by the taxpayer after June 23, 1975, or
- (b) prescribed machinery and equipment acquired by the taxpayer after June 23, 1975,

that has not been used, or acquired for use or lease, for any purpose whatever before it was acquired by the taxpayer and that is

- (c) to be used by him in Canada primarily for the purpose of
  - (i) manufacturing or processing of goods for sale or lease,

- (ii) operating an oil or gas well or processing heavy crude oil recovered from a natural reservoir in Canada to a stage that is not beyond the crude oil stage or its equivalent,

- (iii) extracting minerals from a mineral resource,
- (iv) processing, to the prime metal stage or its equivalent, ore (other than iron ore) from a mineral resource,

- (iv.1) processing, to the pellet stage or its equivalent, iron ore from a mineral resource,

La Division de première instance a confirmé la nouvelle cotisation et rejeté l'appel [[1983] 2 C.F. 11]. Voici le passage crucial de la décision [aux pages 16 et 17]:

a Suivant une règle de droit bien établie, les dispositions législatives qui prévoient une exemption d'impôt doivent être interprétées restrictivement et le contribuable qui soumet une demande d'exemption doit remplir toutes les conditions de cette exemption s'il veut en bénéficier. Il doit établir clairement que [TRADUCTION] «chacun des éléments constitutifs de l'exemption est présent et que toutes les conditions requises par l'article de la Loi ont été respectées». (Voir les notes du juge Thorson dans l'affaire *Lumbers v. Minister of National Revenue* (1943), 2 DTC 631 (C. de l'É.).)

c Si le législateur avait voulu étendre l'exemption d'impôt à tous les sous-traitants de l'industrie forestière, il l'aurait dit. Par définition, «l'exploitation forestière» est l'ensemble des opérations qui consistent à abattre du bois et à transporter les billes hors de la forêt. À mon avis, la construction de routes en forêt n'est pas, en soi, une «exploitation forestière», pas plus que la construction de quais de pêche n'est une «entreprise de pêche», ou que la construction de granges ne constitue une «exploitation agricole», lorsque ces opérations sont effectuées par des entrepreneurs indépendants qui, en général, ne s'intéressent pas à l'exploitation forestière, à la pêche ou à l'agriculture mais qui sont des spécialistes dans leur domaine restreint.

e Le crédit d'impôt à l'investissement est prévu au paragraphe 127(5) et expliqué plus en détail au paragraphe 127(9) de la Loi. Toutefois, c'est le paragraphe 127(10) de la Loi qui est en litige dans la présente affaire. Cette disposition est ainsi rédigée:

**127. . . .**

(10) Aux fins du paragraphe (9), «biens admissibles» d'un contribuable désigne un bien (autre qu'un bien certifié) qui est

- a) un bâtiment prescrit dans la mesure où il est acquis par le contribuable après le 23 juin 1975, ou
- b) les machines et matériel prescrits, acquis par le contribuable après le 23 juin 1975,

qui n'ont jamais été employés ou acquis pour être employés ou être loués, à quelque fin que ce soit, avant leur acquisition par le contribuable et qui

- c) doivent être employés par lui au Canada surtout pour
  - (i) la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location,
  - (ii) l'exploitation d'un puits de pétrole ou de gaz ou le traitement du pétrole lourd, extrait d'un réservoir naturel situé au Canada, jusqu'à un stade qui ne dépasse pas celui de pétrole brut ou de son équivalent,
  - (iii) l'extraction de minéraux d'une ressource minérale,
  - (iv) le traitement, jusqu'au stade du métal primaire ou son équivalent, des minerais (autres que le minerai de fer) provenant d'une ressource minérale,
  - (iv.1) le traitement, jusqu'au stade de la boulette ou son équivalent, du minerai de fer provenant d'une ressource minérale,

- (v) exploring or drilling for petroleum or natural gas,
- (vi) prospecting or exploring for or developing a mineral resource.
- (vii) logging,
- (viii) farming or fishing,
- (ix) the storing of grain, or
- (x) producing industrial minerals, or

(d) to be leased by the taxpayer, to a lessee (other than a person exempt from tax under section 149) who can reasonably be expected to use the property in Canada primarily for any of the purposes referred to in subparagraphs (c)(i) to (x), but this paragraph does not apply in respect of property that is a prescribed property for the purposes of paragraph (b), unless

(i) the property is leased by the taxpayer in the ordinary course of carrying on a business in Canada and the taxpayer is a corporation whose principal business is

- (A) leasing property,
- (B) manufacturing property that it sells or leases,
- (C) the lending of money,
- (D) the purchasing of conditional sales contracts, accounts receivable, bills of sale, chattel mortgages, bills of exchange or other obligations representing part or all of the sale price of merchandise or services, or
- (E) selling or servicing a type of property that it also leases,

or any combination thereof, and

(ii) use of the property by the first lessee commenced after June 23, 1975.

The respondent admits that the building of roads is essential to the logging industry, that because it requires expertise and efficiency it is in many instances contracted out by major operators, that each of the functions performed by the appellant is an integral part of logging in British Columbia, and that the logging industry views equipment used to perform such functions as being used for the purpose of logging whether used by the operator of the site or some other person under contract, but maintains that the appellant is nevertheless properly described as a road builder in the logging industry, that in fact it did so describe itself in its income tax returns in the relevant years, and that the equipment in issue was not acquired by the appellant for use by him for the purpose of logging.

- (v) l'exploration ou le forage faits en vue de la découverte de pétrole ou de gaz naturel,
- (vi) la prospection ou l'exploration en vue de la découverte de minéraux ou l'aménagement d'une ressource minérale,
- (vii) l'exploitation forestière,
- (viii) l'exploitation agricole ou la pêche,
- (ix) l'entreposage du grain, ou
- (x) la production de minéraux industriels, ou

d) doivent être donnés en location par le contribuable à un locataire (autre qu'une personne exonérée d'impôt en vertu de l'article 149) qu'on peut raisonnablement s'attendre à voir utiliser ce bien au Canada principalement à l'une ou l'autre des fins visées aux sous-alinéas c)(i) à (x), mais le présent alinéa ne s'applique à l'égard d'un bien qui est un bien prescrit aux fins de l'alinéa b) que si

(i) le bien est donné en location par le contribuable dans le cours ordinaire de l'exploitation d'une entreprise au Canada et que le contribuable soit une corporation dont l'entreprise principale consiste à

- (A) donner des biens en location,
- (B) fabriquer des biens qu'elle vend ou donne en location,
- (C) prêter de l'argent,
- (D) acheter des contrats de vente conditionnelle, des comptes à recevoir, des contrats de vente, des hypothèques sur biens meubles (chattel mortgage), des lettres de change ou d'autres créances représentant une partie ou la totalité du prix de vente de biens ou de services, ou
- (E) vendre ou entretenir un genre de bien qu'il loue également,

ou d'une combinaison des deux, et

(ii) le locataire initial a commencé à utiliser le bien après le 23 juin 1975.

L'intimée reconnaît que la construction de routes constitue un aspect essentiel de l'industrie forestière; qu'en raison de l'expertise et de l'efficacité qu'exige cette construction, elle est, dans de nombreux cas, donnée en impartition par les principaux exploitants; que chacune des tâches accomplies par l'appelante fait partie intégrante de l'industrie de l'exploitation forestière en Colombie-Britannique; et que cette industrie considère que le matériel employé pour accomplir ces tâches l'est pour les fins de l'exploitation forestière, peu importe qu'il soit employé sur place par l'exploitant ou par quelque autre personne aux termes d'un contrat. Cependant, l'intimée soutient que l'appelante n'en est pas moins décrite adéquatement comme étant un constructeur de routes dans l'industrie de l'exploitation forestière, qu'en fait c'est ainsi qu'elle s'est décrite dans ses rapports d'impôt pour les années pertinentes et que le matériel en litige n'a pas été acquis par l'appelante pour être utilisé par elle à des fins d'exploitation forestière.

The essence of the respondent's contention is that the investment tax credit provisions are exemption provisions, that the appellant cannot benefit from them unless it can bring itself clearly within these provisions, and that here at best it does not clearly fall within them.

The Supreme Court of Canada in recent tax decisions has cleared out a great deal of the underbrush that previously surrounded tax law. For example, in *Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg*, [1983] 2 S.C.R. 493, at page 509; (1984), 50 N.R. 264, at pages 282-283 dealing with tax provisions that derogate from taxpayers' rights, Estey J. said for the Court:

In more modern terminology the courts require that, in order to adversely affect a citizen's right, whether as a taxpayer or otherwise, the Legislature must do so expressly. Truncation of such rights may be legislatively unintended or even accidental, but the courts must look for express language in the statute before concluding that these rights have been reduced. This principle of construction becomes even more important and more generally operative in modern times because the Legislature is guided and assisted by a well-staffed and ordinarily very articulate Executive. The resources at hand in the preparation and enactment of legislation are such that a court must be slow to presume oversight or inarticulate intentions when the rights of the citizen are involved. The Legislature has complete control of the process of legislation, and when it has not for any reason clearly expressed itself, it has all the resources available to correct that inadequacy of expression. This is more true today than ever before in our history of parliamentary rule.

Similarly, in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at pages 575-578; 53 N.R. 241, at pages 263-265, the Supreme Court, again speaking through Estey J., expressed its point of view with respect to allowance or benefit provisions in tax statutes:

Income tax legislation, such as the federal Act in our country, is no longer a simple device to raise revenue to meet the cost of governing the community. Income taxation is also employed by government to attain selected economic policy objectives. Thus, the statute is a mix of fiscal and economic policy. The economic policy element of the Act sometimes takes the form of an inducement to the taxpayer to undertake or redirect a specific activity . . . .

Essentiellement, l'intimée soutient que les dispositions concernant le crédit d'impôt à l'investissement constituent des dispositions d'exemption, que l'appelante ne peut tirer profit de ces dispositions qu'en établissant qu'elle relève manifestement des dispositions en question et qu'en l'espèce, on peut à tout le moins dire qu'elle ne relève pas manifestement de celles-ci.

Dans de récentes décisions en matière d'impôt, la Cour suprême du Canada a écarté un grand nombre des ambiguïtés qui affligeaient antérieurement le droit fiscal. À titre d'exemple, dans l'arrêt *Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg*, [1983] 2 R.C.S. 493, à la page 509; (1984), 50 N.R. 264, aux pages 282 et 283, le juge Estey, traitant alors des dispositions fiscales dérogeant aux droits des contribuables, a déclaré, au nom de la Cour:

En langage plus moderne, pour porter atteinte aux droits d'un administré, que ce soit à titre de contribuable ou à un autre titre, les tribunaux exigent que le législateur le fasse de façon expresse. La diminution de ces droits peut ne pas avoir été législativement voulue ou même être accidentelle, mais les cours doivent trouver dans la loi des termes exprès pour conclure que ces droits ont été diminués. Ce principe d'interprétation s'impose et s'applique d'autant plus aujourd'hui que les législatures profitent de l'aide et des directives d'un conseil exécutif bien pourvu de personnel et ordinairement très averti. Les moyens disponibles pour rédiger et promulguer les lois sont tels qu'une cour doit être réticente à présumer l'oubli ou des intentions inarticulées lorsque les droits des administrés sont en cause. La législature a la maîtrise complète du processus législatif et si elle ne s'est pas exprimée clairement pour un motif quelconque, elle possède tous les moyens de corriger cette déficience d'expression. Cela est encore plus vrai aujourd'hui qu'à toute autre époque de l'histoire de notre régime parlementaire.

De même, dans l'affaire *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, aux pages 575 à 578; 53 N.R. 241, aux pages 263 à 265, la Cour suprême, à nouveau par l'intermédiaire du juge Estey, a exprimé son point de vue relativement aux dispositions des lois de l'impôt en matière de déduction ou d'avantages:

La législation en matière d'impôt sur le revenu, comme la loi fédérale de notre pays, n'est plus uniquement un simple moyen de prélever des revenus pour faire face aux dépenses gouvernementales. Le gouvernement utilise les prélèvements d'impôt pour réaliser certains objectifs déterminés de politique économique. Ainsi, la Loi est à la fois un outil de politique économique et de politique fiscale. L'élément de politique économique de la Loi prend quelquefois la forme d'une incitation du contribuable à s'engager dans une activité précise ou à la réorganiser . . .

Indeed, where Parliament is successful and a taxpayer is induced to act in a certain manner by virtue of incentives prescribed in the legislation, it is at least arguable that the taxpayer was attracted to these incentives for the valid business purpose of reducing his cash outlay for taxes to conserve his resources for other business activities. It seems more appropriate to turn to an interpretation test which would provide a means of applying the Act so as to affect only the conduct of a taxpayer which has the designed effect of defeating the expressed intention of Parliament. In short, the tax statute, by this interpretative technique, is extended to reach conduct of the taxpayer which clearly falls within "the object and spirit" of the taxing provisions. Such an approach would promote rather than interfere with the administration of the *Income Tax Act*, *supra*, in both its aspects without interference with the granting and withdrawal, according to the economic climate, of tax incentives . . . .

Where the taxpayer sought to rely on a specific exemption or deduction provided in the statute, the strict rule required that the taxpayer's claim fall clearly within the exempting provision, and any doubt would there be resolved in favour of the Crown. See *Lumbers v. Minister of National Revenue* (1943), 2 DTC 631 (Ex.Ct.), affirmed [1944] S.C.R. 167 [2 DTC 652]; and *W.A. Sheaffer Pen Co. v. Minister of National Revenue*, [1953] Ex. C.R. 251 [53 DTC 1223]. Indeed, the introduction of exemptions and allowances was the beginning of the end of the reign of the strict rule.

Professor Willis . . . accurately forecast the demise of the strict interpretation rule for the construction of taxing statutes. Gradually, the role of the tax statute in the community changed, as we have seen, and the application of strict construction to it receded. Courts today apply to this statute the plain meaning rule, but in a substantive sense so that if a taxpayer is within the spirit of the charge, he may be held liable . . . .

While not directing his observations exclusively to taxing statutes, the learned author of *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87, E.A. Dreidger, put the modern rule succinctly:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

It seems clear from these cases that older authorities are no longer to be absolutely relied upon. The only principle of interpretation now recognized is a words-in-total-context approach with a view to determining the object and spirit of the taxing provisions.

Applying this test to subparagraph 127(10)(c)(vii) of the Act, what do we find? The respondent maintains that the phrase "by him" implies that the taxpayer claiming the benefit has to use the equipment for the purpose of logging,

En réalité, lorsque le législateur réussit à amener le contribuable à agir d'une façon déterminée à cause d'incitations contenues dans la Loi, on peut au moins dire que le contribuable y a été amené pour le motif commercial valide de réduire ses paiements d'impôt dans le but de conserver ses ressources pour d'autres activités commerciales. Il paraît plus approprié d'avoir recours à un critère d'interprétation qui permettrait d'appliquer la Loi de manière à viser seulement la conduite du contribuable qui a comme effet intentionnel de contourner la volonté expresse du législateur. En bref, cette technique d'interprétation fait porter la législation fiscale sur la conduite du contribuable qui relève manifestement de l'objet et de l'esprit des dispositions fiscales. Une telle façon de voir aurait pour effet de faciliter l'administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, plutôt que de l'entraver, sous ces deux aspects, sans gêner l'attribution ou le retrait, selon le climat économique, d'incitations fiscales . . . .

Lorsque le contribuable invoquait une exemption ou déduction expressément prévue dans la Loi, la règle d'interprétation stricte exigeait que la prétention du contribuable relève manifestement de la disposition d'exemption, et tout doute favorisait le gouvernement. Voir *Lumbers v. Minister of National Revenue* (1943), 2 DTC 631 (C. de l'É.) confirmé à [1944] R.C.S. 167 [2 DTC 652] et *W.A. Sheaffer Pen Co. v. Minister of National Revenue*, [1953] R.C. de l'É. 251 [53 DTC 1223]. En réalité, l'introduction des exemptions et déductions a marqué la fin du règne de l'application de la règle stricte.

. . . le professeur Willis prévoit fort justement l'abandon de la règle d'interprétation stricte des lois fiscales. Comme nous l'avons vu, le rôle des lois fiscales a changé dans la société et l'application de l'interprétation stricte a diminué. Aujourd'hui, les tribunaux appliquent à cette loi la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l'impôt . . . .

Bien que les remarques [de] E.A. Dreidger dans son ouvrage *Construction of Statutes* (2<sup>e</sup> éd. 1983), à la p. 87, ne visent pas uniquement les lois fiscales, il y énonce la règle moderne de façon brève:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

Il ressort semble-t-il clairement de ces arrêts qu'il ne faut dorénavant jamais plus se fier inconditionnellement à ces anciens précédents. Le seul principe d'interprétation reconnu aujourd'hui consiste à examiner les termes dans leur contexte global en vue de découvrir l'objet et l'esprit des dispositions fiscales.

Voyons ce que nous donne l'application de ce critère au sous-alinéa 127(10)(c)(vii) de la Loi? L'intimée prétend que l'expression «par lui» sous-entend que le contribuable réclamant l'avantage doit employer le matériel aux fins de l'exploitation

but in fact the location of the phrase makes it clear that it is the use of the equipment that has to be by the taxpayer claiming the benefit, not that the purpose of logging has to be uniquely his. It suffices if the ultimate purpose, as defined by the overall contractor, is that of logging.

Indeed, the reason for the phrase "by him" seems to be, as contended by the appellant, to differentiate actual use by a purchaser of equipment (covered by paragraph (c)) from use by a lessee (covered by paragraph (d)). The criterion of qualification under paragraph (d) is a particular-kind-of business test, whereas that under paragraph (c) is one of overall purpose.

No additional indicia of legislative intent appear from the French-language version.

Taking a broader look at the provision, we have what appears from the text to be an inducement to taxpayers to undertake or augment specific activities, viz., those listed in paragraph (c). From that point of view, it would be a matter of indifference whether the increased activity was that of a logging company itself or of a subcontractor: in both cases the increase in investment and economic activity would be the same.

I believe that this interpretation is required by the decision of this Court in *Bunge of Canada Ltd. v. The Queen* (1984), 84 DTC 6276 and that of the Exchequer Court in *Hollinger North Shore Explorations Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1960] Ex.C.R. 325; [1960] C.T.C. 136, upheld by the Supreme Court of Canada, *Minister of National Revenue v. Hollinger North Shore Explorations Company, Limited*, [1963] S.C.R. 131; [1963] C.T.C. 51.

In the *Bunge* case this Court held that new equipment which discharged grain from grain elevators into ships docked at a wharf situated about 200 feet from the elevators was equipment used primarily for the purpose of the storing of grain and so entitled to an investment tax credit under subparagraph 127(10)(c)(ix) of the Act. Pratte J. said for the Court (at page 6277) that "the discharge of grain from a silo appears to me

forestière. Dans les faits, cependant, l'endroit où se trouve cette expression laisse clairement voir que le contribuable réclamant l'avantage n'a qu'à établir que c'est lui qui emploie le matériel et non qu'il s'adonne uniquement à l'exploitation forestière. Si la fin ultime, telle que l'a définie l'entrepreneur principal, est l'exploitation forestière, cela suffit.

En fait, il semble, comme l'a prétendu l'appelante, que l'expression «par lui» aurait pour but de distinguer l'emploi véritable par l'acheteur du matériel (visé par l'alinéa c)) de l'emploi par un locataire (visé par l'alinéa d)). En vertu de l'alinéa d), la qualification se fait suivant le critère de l'entreprise particulière tandis qu'en vertu de l'alinéa c) elle se fait suivant le critère de la fin générale.

La version française ne fournit aucun indice supplémentaire de l'intention du législateur.

Si l'on examine la disposition dans une optique plus vaste, il semble, d'après le texte, qu'on y incite les contribuables à se lancer dans des activités précises, soit celles énumérées à l'alinéa c), ou encore à les étendre. Vu sous cet angle, il importerait peu que l'accroissement des activités soit le fait de la compagnie forestière elle-même ou d'un sous-traitant, car dans les deux cas, il y aurait accroissement des investissements et de l'activité économique.

Je suis d'avis que cette interprétation s'impose eu égard à la décision de cette Cour dans *Bunge of Canada Ltd. c. La Reine* (1984), 84 DTC 6276 et celle de la Cour de l'Échiquier dans *Hollinger North Shore Explorations Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1960] R.C.É. 325; [1960] C.T.C. 136, confirmée par la Cour suprême du Canada dans *Minister of National Revenue v. Hollinger North Shore Explorations Company, Limited*, [1963] R.C.S. 131; [1963] C.T.C. 51.

Dans l'arrêt *Bunge*, cette Cour a jugé que le matériel neuf qui permettait de décharger le grain des élévateurs dans des navires amarrés à un quai situé à quelque 200 pieds des élévateurs en question était du matériel employé surtout pour l'entreposage du grain et qu'il donnait ainsi droit à un crédit d'impôt à l'investissement en vertu du sous-alinéa 127(10)c)(ix) de la Loi. Parlant pour la Cour, le juge Pratte a déclaré (à la page 6277): «le

to be a necessary and integral part of the storing of the grain”.

The *Hollinger* case is, if anything, even more in point, even though the question was whether royalty income received by a company from another company to which it had sublet all mining rights on a tract of land was income derived from the operation of a mine. Thurlow J. [as he then was] said (at pages 328-329 Ex.C.R.; 140 C.T.C.):

... the exemption provided is given by reference to the derivation of the income rather than by reference to the kind of corporation or the nature of the business or activity, if any, which it carries on. The word “corporation” is not qualified by any adjective such as “operating” or “mining” which might have lent colour to the Minister’s suggestion, nor is the word “operation” or the word “mine” followed by the words “by the corporation” or any wording to the like effect indicating the benefit of the section is to be limited to cases wherein the corporation taxpayer is the operator or an operator of the mine. The ordinary meaning of the words “income derived from the operation of a mine” is, in my opinion, broader than that contended for and, had Parliament intended that their meaning should be limited in the manner suggested, the appropriate words to so limit it would, I think, have been included in the section. In their absence, I see nothing in the language used or in the subject matter being dealt with to warrant reading the subsection as if such words were present.

Here, the words “primarily for the purpose of logging” are not followed by the words “by him” or otherwise qualified so as to limit the benefit of the section to cases wherein the corporation taxpayer itself has the timber or cutting rights. Not only was the appellant’s equipment used to carry out an integral part of logging, but owners of such rights are required by law in British Columbia to obtain approval from the Forest Service of a five-year development plan and a two-year logging plan, including in both cases proposed road designs. Moreover, since road building is one of the most expensive parts of the total logging operation, owners subcontract to road building companies for the sake of their own cost efficiency. It is impossible to regard the work of such road builders, whose total operation is dedicated to building roads for logging, as isolated from the totality of the logging industry. Their work is dedicated, and

déchargement du grain d’un silo me semble faire partie intégrante de l’activité d’entreposage du grain et en constituer un élément essentiels.

L’affaire *Hollinger* a peut-être plus de pertinence encore et ce, même si la question qui s’y posait consistait à déterminer si les redevances perçues par une compagnie d’une autre compagnie à qui elle avait sous-loué tous les droits miniers d’une concession constituait un revenu provenant de l’exploitation d’une mine. Le juge Thurlow [tel était alors son titre] a déclaré (aux pages 328 et 329 R.C.É.; 140 C.T.C.):

[TRADUCTION] ... l’exemption est accordée en considération de l’origine du revenu plutôt qu’en considération du type de corporation ou de la nature de l’entreprise ou activité menées, le cas échéant, par cette corporation. Le mot «corporation» n’est accompagné d’aucun qualificatif du genre «exploitante» ou «minière» qui aurait pu rendre plausible la proposition du Ministre. De plus, ni le mot «exploitation» ni le mot «mine» ne sont suivis des mots «par la corporation» ou de quelque expression au même effet indiquant qu’il ne faut accorder le bénéfice de cet article qu’au contribuable corporatif qui exploite la mine seul ou avec d’autres. Le sens ordinaire des mots «revenu provenant de l’exploitation d’une mine» est, à mon avis, plus large que le sens proposé et, si le Parlement avait voulu en restreindre le sens comme on le suggère, il aurait pris soin, je crois, d’insérer dans l’article les mots appropriés pour ce faire. En l’absence de tels mots, je ne vois rien dans le libellé utilisé ou dans le sujet traité qui justifie d’interpréter le paragraphe comme s’il renfermait de tels mots.

En l’espèce, les mots «surtout pour l’exploitation forestière» ne sont pas suivis des mots «par lui» ou d’un quelque autre qualificatif ayant pour effet de restreindre le bénéfice de cet article aux cas où le contribuable corporatif lui-même a les droits de coupe. Non seulement le matériel de l’appelante servait à mener à bien une partie intégrante de l’exploitation forestière, mais, en Colombie-Britannique, les propriétaires de droits de ce genre sont légalement tenus de faire approuver par les services forestiers un plan quinquennal d’aménagement et un plan biennal d’exploitation forestière renfermant tous deux un plan du système routier proposé. En outre, comme la construction de routes est l’un des aspects les plus onéreux de toute l’activité d’exploitation forestière, les propriétaires, par souci de rentabilité, font appel, par voie de sous-traitance, à des compagnies spécialisées dans la construction de routes. Il n’est pas possible de dissocier le travail de ces constructeurs de routes, dont toute l’exploitation est consacrée à la construction de chemins d’exploitation forestière, de l’industrie forestière prise dans son ensemble. Ces

their equipment is used by them, primarily for the purpose of logging.

I am strengthened in this conclusion by the clear indication of the evil sought to be remedied found in the parliamentary debates, of which as public documents this Court can take judicial notice. While the rule still remains that legislative history is not admissible to show the intention of the Legislature directly, the Supreme Court of Canada has nevertheless increasingly looked to legislative history for related purposes, not only in constitutional cases (*Re Anti-Inflation Act*, [1976] 2 S.C.R. 373, *Re Objection by Quebec to a Resolution to amend the Constitution*, [1982] 2 S.C.R. 793), but also in relation to the interpretation of statutes generally. So in *R. v. Vasil*, [1981] 1 S.C.R. 469, the Court referred to Hansard in order to determine that Canada adopted not only the text of the British Royal Commission's draft criminal code of 1879 but also its reasons. The present rule would thus appear to be that Hansard may be used, like the report of a commission of enquiry, in order to expose and examine the mischief, evil or condition to which the Legislature was directing its attention: *Morguard Properties Ltd.*, *supra*, at pages 498-499 S.C.R.; 269-270 N.R.

Here, the budget statement of the then Minister of Finance on June 23, 1975, describes the perceived need to which this amendment to the Act was the response (*Debates of the House of Commons*, June 23, 1975, page 7028):

#### Measures to Sustain Business Investment

If our economy is to remain productive and competitive and capable of providing jobs, we must ensure that we have modern capital facilities with which to work. We must guard against any slowdown in investment. I have been pleased that capital investment has continued to expand in present circumstances and I want to do what government can do to ensure that this expansion continues.

It is well known that our policies have sought to encourage a strong manufacturing sector. We have provided long-term tax incentives to assist our manufacturers and processors to compete in domestic and foreign markets. The evidence presented in the final report on these tax measures demonstrates their

constructeurs consacrent leurs efforts et emploient leur équipement surtout pour l'exploitation forestière.

Je suis d'autant plus convaincu du bien-fondé de cette conclusion qu'on retrouve, dans les débats parlementaires dont cette Cour peut prendre connaissance judiciaire étant donné qu'il s'agit de documents publics, un indice non équivoque du malaise que l'on cherchait à corriger. Bien que la règle n'ait pas changé et qu'il soit toujours impossible d'avoir recours à l'histoire législative pour établir directement l'intention du législateur, la Cour suprême du Canada s'y réfère néanmoins de plus en plus pour des fins connexes, non seulement dans les arrêts constitutionnels (*Renvoi: Loi anti-inflation*, [1976] 2 R.C.S. 373, *Re: Opposition du Québec à une résolution pour modifier la Constitution*, [1982] 2 R.C.S. 793), mais également de façon générale en matière d'interprétation des lois. Ainsi, dans *R. c. Vasil*, [1981] 1 R.C.S. 469, la Cour a consulté le Journal des débats et déterminé que le Canada avait adopté non seulement le texte du projet de code criminel de 1879 de la Commission royale britannique mais aussi ses motifs. Actuellement, la règle serait donc que l'on peut se servir du Journal des débats, tout comme du rapport d'une commission d'enquête, pour exposer et étudier le désordre, le malaise ou l'état des choses que visait le législateur: *Morguard Properties Ltd.*, précité, aux pages 498 et 499 R.C.S.; 269 et 270 N.R.

En l'espèce, l'exposé budgétaire du 23 juin 1975 du ministre des Finances de l'époque décrit le besoin auquel répondait cette modification apportée à la Loi (*Débats des Communes*, le 23 juin 1975, page 7028):

#### Mesures de soutien des investissements

Si nous voulons que notre économie demeure productive et concurrentielle tout en étant capable de fournir des emplois, nous devons disposer d'installations modernes de production. Il faut donc prévenir tout ralentissement des investissements. J'ai constaté avec un vif plaisir que les investissements productifs ont continué de s'accroître dans la conjoncture actuelle et je veux prendre toutes les mesures à ma disposition afin que cette progression persiste.

Il est notoire que notre politique vise à favoriser un secteur de la transformation vigoureux. Nous avons accordé des encouragements fiscaux à long terme aux entreprises de fabrication et de transformation pour les aider à soutenir la concurrence sur les marchés intérieur et étranger. Les données présentées

effectiveness. But new and broader initiatives are needed under current economic circumstances.

I am therefore proposing to introduce an investment tax credit as a temporary extra incentive for investment in a wide range of new productive facilities. The credit will be 5 per cent of a taxpayer's investment in new buildings, machinery and equipment which are for use in Canada primarily in a manufacturing or processing business, production of petroleum or minerals, logging, farming or fishing. The cost of new, unused machinery and equipment acquired after tonight and before July, 1977, will be eligible [emphasis added].

The evil aimed at is clearly stated to be "any slowdown in investment". Such an evil would be removed by appropriate activity regardless of its source, and would be best achieved by encouraging the logging industry in its integral totality. Indeed, in the light of the fact that subcontracting is general in the logging industry, any other interpretation of the text would considerably lessen the potential investment incentive in that industry and so less effectively remove the identified danger of economic slowdown.

I would therefore allow the appeal with costs both in this Court and below, and return the matter to the Minister of National Revenue for reassessment in accordance with this decision.

PRATTE J.: I agree.

MARCEAU J.: I agree.

dans le Rapport définitif sur ces mesures fiscales témoignent de leur efficacité. Mais la situation économique actuelle appelle des initiatives nouvelles et plus larges.

Je propose donc d'établir, à titre de stimulant supplémentaire et temporaire, un dégrèvement pour les investissements dans une gamme étendue de nouvelles installations de production. Ce dégrèvement s'élèvera à 5 p. cent des sommes investies dans des bâtiments, des machines et des équipements nouveaux destinés à servir principalement au Canada dans des entreprises de fabrication ou de transformation, d'exploitation pétrolière, gazière, minière ou forestière, d'agriculture ou de pêche. Le crédit s'appliquera au coût des machines et des équipements neufs acquis d'ici juillet 1977 [c'est moi qui souligne].

Le malaise visé est clairement désigné comme étant «tout ralentissement des investissements». Un tel malaise pourrait être éliminé grâce à une activité appropriée quelle que soit son origine et il serait plus facile d'y parvenir en encourageant l'industrie forestière dans son ensemble. En fait, étant donné que la sous-traitance est une pratique généralisée dans l'industrie forestière, toute autre interprétation du texte aurait pour effet de réduire considérablement l'encouragement potentiel qu'il peut constituer pour les investisseurs dans cette industrie et d'assurer ainsi une réponse moins efficace au danger de ralentissement de l'économie qui a été identifié.

Je suis donc d'avis d'accueillir l'appel avec dépens tant devant cette Cour qu'en première instance et de renvoyer l'affaire devant le ministre du Revenu national pour nouvelle cotisation en conformité de la présente décision.

LE JUGE PRATTE: Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE MARCEAU: Je souscris aux présents motifs.