

A-141-74

A-141-74

**The Queen (Appellant) (Defendant)**

v.

**G.T.E. Sylvania Canada Limited (Respondent) (Plaintiff)**

Court of Appeal, Jackett C.J., Ryan J. and Hyde D.J.—Montreal, October 8, 10, 1974.

*Income tax—Provision for depreciation—Deduction from capital cost of “public grant, subsidy or other assistance”—Phrase excluding reduction in provincial income tax—Income Tax Act, s. 20(6)(h) and s. 11(1)(a).*

The respondent taxpayer, by virtue of a reduction in Quebec income tax effected by the Quebec legislature for the year 1971, was liable to pay less tax to the provincial government than it would otherwise have been liable to pay. The taxpayer was assessed for Canadian income tax as having “received . . . from a government . . . a grant, subsidy or other assistance” within the depreciation provisions of section 20(6)(h) of the *Income Tax Act*. The assessment was set aside by the Trial Division [1974] 1 F.C. 726. The Crown appealed.

*Held*, dismissing the appeal, the respondent was outside the relevant phrase, as it literally received nothing from the reduction in provincial tax. If the words in section 20(6)(h) were treated as broad enough to include such a reduction, the rule would include reduction effected by various allowances in the *Income Tax Act* that could not be taken to have been intended without more explicit language.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*N. A. Chalmers, Q.C., and Wilfrid Lefebvre* for appellant.

*Richard W. Pound and Robert Couzin* for respondent.

SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.

*Stikeman, Elliott, Tamaki, Mercier & Robb,* Montreal, for respondent.

*The following are the reasons for judgment delivered orally in English by*

JACKETT C.J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division allowing with costs

**La Reine (Appelante) (Défenderesse)**

c.

**<sup>a</sup> G.T.E. Sylvania Canada Limited (Intimée) (Demanderesse)**

<sup>b</sup> Cour d'appel, le juge en chef Jackett, le juge Ryan et le juge suppléant Hyde—Montréal, les 8 et 10 octobre 1974.

<sup>c</sup> *Impôt sur le revenu—Disposition relative à la dépréciation—Dédution du coût en capital du montant d'un «octroi, d'une subvention ou d'une autre aide»—Expression excluant une réduction d'impôt sur le revenu provincial—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 20(6)(h) et 11(1)(a).*

<sup>d</sup> La compagnie contribuable intimée, à la suite d'une réduction de l'impôt sur le revenu provincial effectuée par l'Assemblée du Québec en 1971, devait payer au gouvernement provincial un impôt inférieur à celui dont elle aurait été autrement redevable. On considéra, aux fins du calcul de l'impôt sur le revenu canadien, que le contribuable avait «reçu . . . d'un gouvernement . . . un octroi, une subvention ou une autre aide» au sens des dispositions relatives à la dépréciation à l'article 20(6)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La cotisation fut annulée par la Division de première instance [1974] 1 C.F. 726. La Couronne a interjeté appel.

<sup>e</sup> *Arrêt*: l'appel est rejeté; le contribuable n'était pas visé par l'expression en cause, car la compagnie n'a littéralement rien reçu de cette réduction fiscale provinciale. Si l'on devait donner aux termes de l'article 20(6)(h) un sens assez large pour inclure une telle réduction, il faudrait aussi inclure toute réduction résultant de diverses dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce qui ne peut être le cas en l'absence de termes plus explicites.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

<sup>g</sup> AVOCATS:

*N. A. Chalmers, cr., et Wilfrid Lefebvre* pour l'appelante.

*Richard W. Pound et Robert Couzin* pour l'intimée.

<sup>h</sup> PROCUREURS:

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

*Stikeman, Elliott, Tamaki, Mercier et Robb,* Montréal, pour l'intimée.

<sup>j</sup> *Ce qui suit est la version française des motifs du jugement prononcés oralement par*

LE JUGE EN CHEF JACKETT: Le présent appel vise un jugement de la Division de première

an appeal by the respondent from its assessment under Part I of the *Income Tax Act* for the 1971 taxation year.

The appeal turns upon what effect is to be given to section 20(6)(h) of the *Income Tax Act*, as it was in respect of that taxation year, on certain agreed facts.

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 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;

Put in a nutshell, the question is whether the reduction in Quebec income tax for the year in question that was effected by the provincial National Assembly by appropriate amendment to the provincial tax statute, as a result of which the respondent was liable to pay less tax to the Government of the Province than it would otherwise have been liable to pay, resulted in the respondent having

“received . . . from a government . . . a grant, subsidy or other assistance”

within the meaning of those words in section 20(6)(h). In my view, the answer is in the negative. In so far as the reduction in tax is concerned, the respondent literally received nothing. If a meaning were given to the expression “received . . . other assistance” broad enough to include such a reduction in tax, the ambit of the rule in section 20(6)(h) would be such as to include a reduction effected by various allowances in the *Income Tax Act* itself that could not, in my view, be taken to have been intended without more explicit language. I have in mind, for example, what is commonly referred to as the “capital cost allowance” that is provided for

instance accueillant avec dépens un appel interjeté par l'intimée de sa cotisation établie en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, pour l'année d'imposition 1971.

a

L'appel porte sur l'application à certains faits admis par les parties, de l'article 20(6)h de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, tel qu'il existait au cours de l'année d'imposition 1971.

b

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:

c

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

d

En résumé, il s'agit de déterminer si la réduction de l'impôt sur le revenu du Québec pour l'année en question que l'Assemblée nationale provinciale avait effectuée par une modification appropriée à la législation fiscale provinciale, et en raison de laquelle l'intimée devait payer au gouvernement provincial un impôt inférieur à celui dont elle était autrement redevable, revenait à ce que l'intimée ait

f

«reçu . . . d'un gouvernement . . . un octroi, une subvention ou une autre aide»

g

au sens de l'article 20(6)h). A mon avis, il faut répondre à cette question par la négative. En ce qui a trait à la réduction fiscale, l'intimée n'a littéralement rien reçu. Si l'on devait donner à l'expression «reçu . . . une autre aide» un sens assez large pour inclure cette réduction fiscale, le domaine d'application de la règle figurant à l'article 20(6)h) permettrait alors d'y inclure toute réduction effectuée par certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* elle-même, ce qui ne peut, à mon avis, avoir été visé en l'absence de termes plus explicites. Par exemple, j'ai à l'esprit ce qu'on désigne couramment comme «l'allocation du coût en capital»

h

i

j

by section 11(1)(a) itself.<sup>1</sup>

For the aforesaid reasons, I am of opinion that the appeal should be dismissed with costs.

\* \* \*

RYAN J. concurred.

\* \* \*

HYDE D.J. concurred.

prévue à l'article 11(1)a lui-même.<sup>1</sup>

Pour les motifs qui précèdent, je suis d'avis que l'appel doit être rejeté avec dépens.

\* \* \*

LE JUGE RYAN a souscrit à l'avis.

\* \* \*

LE JUGE SUPPLÉANT HYDE a souscrit à l'avis.

<sup>1</sup> I wish, expressly, to reserve consideration of the accuracy of that part of the learned Trial Judge's Reasons for Judgment that reads as follows [at pages 736-737]:

Again referring to the dictionary meanings of the words "grant" and "subsidy" there is one common thread throughout, that is a gift or assignment of money by government or public authority out of public funds to a private or individual or commercial enterprise deemed to be beneficial to the public interest. Subject to minor refinements the words "grant" and "subsidy" appear from their dictionary meanings to be almost synonymous.

I am of the view that rules of interpretation or canons of construction which have been established judicially must be applied where pertinent and in or saying I do so fully cognizant that such rules, particularly the principle of *ejusdem generis*, are a useful servant but a dangerous master.

The *ejusdem generis* doctrine is as old as Bacon's maxims. That rule, which I repeat, is that where general words follow an enumeration of particular things they do not introduce changes of a different character.

In my judgment the familiar rule that where there are general words following particular and specific words all of one *genus*, the general words are presumed to be restricted to the same *genus* as the particular words,—applies to the words "grant, subsidy or other assistance" as used in section 20(6)(h) of the *Income Tax Act*. In this section there are the specific words "grant" and "subsidy" followed by the general words "or other assistance".

The fact is that the general words "or other assistance" can hardly avoid being ancillary in nature to the words "grant" and "subsidy". It seems to me that where there are ancillary words of this nature it is a sound rule not to give such a construction to the ancillary words as will wipe out the significance of the particular words which antecede them.

As I have said before the constant and dominating feature in the words "grant" and "subsidy" is that each contemplates the gift of money from a fund by government to a person for the public weal. Something concrete and tangible is to be bestowed. For the reasons I have expressed the general words "or other assistance" must be coloured by the meaning of those words.

<sup>1</sup> Je tiens à souligner que je ne me prononce pas sur l'exactitude de la partie des motifs de jugement du savant juge de première instance, qui se lit comme il suit [aux pages 736-737]:

Si l'on se reporte à nouveau aux définitions des mots «octroi» et «subvention» dans les dictionnaires, on y remarque un point commun, le fait qu'il s'agisse d'un don ou d'une remise d'argent provenant de fonds publics et alloué par le gouvernement ou les autorités politiques à un particulier ou à une entreprise privée à des fins réputées profitables au public. Quelques subtilités mises à part, il semble donc que, selon les définitions des dictionnaires, les termes «octroi» et «subvention» soient presque synonymes.

A mon avis, on doit appliquer les règles ou principes d'interprétation établis par les tribunaux lorsqu'ils sont pertinents, et, en affirmant cela, je ne méconnais pas le fait que de telles règles, et en particulier le principe *ejusdem generis*, sont de bons serviteurs, mais de mauvais maîtres.

La doctrine *ejusdem generis* est aussi ancienne que le baconisme. Selon cette règle, que je répète, des termes génériques faisant suite à une énumération de termes spécifiques n'introduisent pas un sens incompatible avec le genre des premiers.

A mon avis, la règle classique voulant que, lorsqu'ils font suite à des termes spécifiques appartenant tous à un seul genre, les termes génériques sont réputés se limiter au même genre que les termes spécifiques,—s'applique aux mots «octroi, subvention ou autre aide» de l'article 20(6)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans cet article, les termes spécifiques «octroi» et «subvention» précèdent immédiatement l'expression «ou autre aide».

Il est manifeste que l'expression générique «ou autre aide» ne peut être que subordonnée aux termes «octroi» et «subvention». A mon avis, il est logique que des termes subordonnés à d'autres ne soient pas interprétés de manière à supprimer toute signification aux termes spécifiques qui les précèdent.

Comme je l'ai déjà déclaré, le trait constant et dominant des termes «octroi» et «subvention» est qu'ils évoquent une aide pécuniaire provenant de fonds publics, accordée à une personne par un gouvernement dans l'intérêt du public. Il faut qu'un tel don soit concret et tangible. Pour les raisons que je viens d'exposer, il faut interpréter l'expression «ou autre aide» à la lumière des autres mots.