

T-2644-75

T-2644-75

The Queen (Plaintiff)

v.

G. Grant Amyot (Defendant)

Trial Division, Mahoney J.—Ottawa, March 3 and May 6, 1976.

Income tax—Deductions—Whether payments received by defendant from Canada Council on account of scholarship, fellowship or bursary, or on account of research grant—Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 56(1)(n),(o)—Canada Council Act, R.S.C. 1970, c. C-2, s. 8(1)(b).

Defendant received \$4,500 from the Canada Council in order to pursue a program of research and study leading to a Ph.D. from the University of Reading, England. The University required only the completion of a thesis to qualify for the degree, and, with permission, defendant absented himself for all of 1972, spending the entire year in Italy, working on his thesis on the Italian Communist Party. He claimed that the \$4,500 was on account of a research grant, and sought, under section 56(1)(o) of the *Income Tax Act*, to deduct \$1,327.80 for meals and lodging, not in Rome, where he had lived, but elsewhere in Italy. Plaintiff appealed the decision of the Tax Review Board, arguing that the sum was on account of a “scholarship, fellowship or bursary”, and, under section 56(1)(n), the entire amount in excess of \$500 must be included in income.

Held, the appeal is allowed. What defendant was doing in 1972 was research, nothing else. In order to bring the receipts within section 56(1)(o), the purpose of the grant must have been to enable defendant to carry out that research. The crucial question is the purpose of the payments, not the means adopted, by necessity or choice, to achieve that purpose. If the purpose was the research itself, which in most cases means not research as an activity for its own sake, but for the sake of the novel proposition which might ensue upon it, then the grant was made for that purpose. This could be so even if defendant’s academic advancement was an active, but secondary object, or an inevitable, but incidental benefit. However, if the purpose was to assist him in advancing his academic career and the research was only a means, though essential, the grant was a “bursary etc. . . .” under section 56(1)(n). Here, the object was not defendant’s contribution to the general body of knowledge on the Italian Communist Party; it was to assist him toward his Ph.D. Having regard to his level of academic attainment in 1972, the grant was a “fellowship”, and the amounts fell within section 56(1)(n) of the Act.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

O. A. Pyrcz for plaintiff.
D. G. Cunningham for defendant.

La Reine (Demanderesse)

c.

^a G. Grant Amyot (Défendeur)

Division de première instance, le juge Mahoney—Ottawa, le 3 mars et le 6 mai 1976.

Impôt sur le revenu—Déductions—Est-ce à titre de bourse d'études, de bourse de recherches, de bourse d'entretien ou à titre de subvention de recherches que le Conseil des Arts du Canada a versé des sommes au défendeur?—Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 56(1)n) et o)—Loi sur le Conseil des Arts du Canada, S.R.C. 1970, c. C-2, art. 8(1)b).

Le Conseil des Arts du Canada a versé \$4,500 au défendeur afin de lui permettre de poursuivre un programme de recherches et d'études sanctionné par un doctorat de l'université de Reading (Angleterre). Le règlement de l'Université prévoit que le doctorat peut être obtenu à la suite de l'acceptation d'une thèse. En 1972, le défendeur a obtenu l'autorisation de s'absenter et il a passé toute l'année en Italie à préparer sa thèse sur le Parti communiste italien. Il soutient que la somme de \$4,500 a été versée à titre de subvention de recherches et il a réclaté, en vertu de l'article 56(1)o) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une déduction de \$1,327.80 à l'égard du montant dépensé pour ses repas et son logement, non à Rome, où il vivait, mais ailleurs en Italie. La demanderesse interjette appel de la décision de la Commission de révision de l'impôt et allègue que la somme a été versée à titre de «bourse d'études, de bourse de recherches [ou de bourse d'entretien]» et qu'en vertu de l'alinéa 56(1)n), tout montant en sus de \$500 doit être inclus dans le revenu.

Arrêt: l'appel est accueilli. En 1972 le défendeur s'est exclusivement consacré à la recherche. Pour que les sommes perçues relèvent de l'article 56(1)o), il faut que l'octroi des subsides vise à permettre au défendeur de poursuivre sa recherche. La question fondamentale porte sur le but des paiements et non sur les moyens pris, par nécessité ou par choix, pour atteindre ce but. Si l'objectif était la recherche elle-même, qui dans la plupart des cas, n'est pas faite de façon désintéressée mais en vue d'élaborer de nouvelles idées, alors la subvention a été effectuée dans ce but. Il en serait ainsi même si l'avancement universitaire du défendeur était un but poursuivi mais secondaire ou une conséquence normale mais accessoire. Par contre, si l'on visait à lui permettre de progresser dans sa carrière universitaire et que la recherche n'était qu'un moyen, si essentiel soit-il, d'y parvenir, les subsides constituent une bourse d'entretien, etc. . . . en vertu de l'article 56(1)n). En l'espèce, la subvention visait à aider le défendeur à obtenir son doctorat et non à lui permettre d'accroître les connaissances sur le Parti communiste italien. Vu son niveau universitaire en 1972, la subvention représentait une «bourse de recherches» et les montants perçus relèvent de l'article 56(1)n) de la Loi.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

O. A. Pyrcz pour la demanderesse.
D. G. Cunningham pour le défendeur.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Cunningham & Little, Kingston, for defendant. a

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MAHONEY J.: The issue in this case is whether payments totaling \$4,500 received by the defendant from the Canada Council in 1972 were on account of a scholarship, fellowship or bursary or on account of a research grant. Subject to any other deductions that may properly be taken, if the former, the entire amount thereof in excess of \$500 must be included in his taxable income; if the latter, the expenses incurred in carrying out the research may be deducted. The amount of the expenses so incurred, \$1,327.80, is not in dispute. c

The *Income Tax Act*¹ provides:

56. (1) Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year,

(n) the amount, if any, by which

(i) the aggregate of all amounts received by the taxpayer in the year, each of which is an amount received by him as or on account of a scholarship, fellowship or bursary, or a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer,

exceeds

(ii) \$500; and

(o) the amount, if any, by which any grant received by the taxpayer in the year to enable him to carry on research or any similar work exceeds the aggregate of expenses incurred by him in the year for the purpose of carrying on the work, other than

(i) personal or living expenses of the taxpayer except travelling expenses (including the entire amount expended for meals and lodging) incurred by him while away from home in the course of carrying on the work, i

(ii) expenses in respect of which he has been reimbursed, or

(iii) expenses that are otherwise deductible in computing his income for the year. j

¹ S.C. 1970-71-72, c. 63.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Cunningham & Little, Kingston, pour le défendeur.

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

LE JUGE MAHONEY: En l'espèce, il s'agit de savoir si c'est à titre de bourse d'études, de bourse de recherches, de bourse d'entretien ou à titre de subvention de recherches que le Conseil des Arts du Canada a versé la somme de \$4,500 au défendeur en 1972. Sous réserve de toute autre déduction, tout montant en sus de \$500 doit être inclus dans le revenu imposable s'il s'agit de la première hypothèse. Toutefois, sous la deuxième hypothèse, les dépenses engagées aux fins de la recherche sont déductibles. Le montant des dépenses ainsi engagées, soit \$1,327.80, n'est pas contesté. b

La *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ prévoit ce qui suit: e

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

(n) la fraction, si fraction il y a,

(i) du total de toutes les sommes reçues dans l'année par le contribuable et dont chacune est une somme qu'il a reçue à titre ou au titre de bourse d'études, de bourse de recherches (fellowship) ou de prix couronnant des travaux effectués dans le domaine d'activité (autre que l'enseignement) habituel du contribuable, g

qui est en sus de

(ii) \$500; et

(o) la fraction, si fraction il y a, de toute subvention reçue au cours de l'année par le contribuable pour la poursuite de recherches ou de tous travaux similaires, qui est en sus du total des dépenses qu'il a engagées pendant l'année dans le but de poursuivre ces travaux, à l'exception

(i) des frais personnels ou de subsistance du contribuable, sauf ses frais de déplacement (y compris le montant entier dépensé pour ses repas et son logement) engagés par lui pendant qu'il vivait hors de chez lui occupé à poursuivre ces travaux, h

(ii) des dépenses qui lui ont été remboursées, ou

(iii) des dépenses déductibles, comme il est prévu par ailleurs, lors du calcul de son revenu de l'année. i

¹ S.C. 1970-71-72, c. 63.

The evidence is that, in the North American academic community, the terms “bursary”, “scholarship” and “fellowship” are mainly to be distinguished by the academic level of eligible recipients. Bursary pertains generally to the undergraduate level; scholarship to the master’s level and fellowship to the doctoral level.

By agreement, the transcript of the proceedings before the Tax Review Board was received in evidence along with the exhibits entered at that hearing. One further exhibit, a book entitled *I comunisti a Torino 1919-1972*, was received as Exhibit 9. It is entirely in Italian; however, a knowledge of that language is not necessary to the conclusion that the defendant’s work is extensively referred to. That is apparent from the table of contents and index. Finally, the following additional agreed fact was put in evidence:

Ph.D. programs differ from university to university and several Ph.D. programs require course work as well as the successful completion of a doctoral dissertation.

Following argument and the conclusion of the hearing, it became apparent that there was a serious gap in the evidence and I therefore availed myself of Rule 496 to reopen the hearing.

The receipts in issue were as a result of renewals, for twelve month periods, commencing April 1 in each of 1971 and 1972, of an award made sometime earlier. The evidence submitted to the Tax Review Board and adopted for purposes of this trial comprised the defendant’s renewal applications and extracts from Canada Council brochures describing its 1971-72 and 1972-73 programs. The original application was not in evidence nor were the terms and conditions prescribed by the Canada Council on which such an award would then be made.

There is now in evidence, in addition to that before the Tax Review Board, the agreed fact as to the variety of Ph.D. programs, and Exhibit 9, the following:

1. A copy of the defendant’s original application to the Canada Council for a doctoral fellowship.

Dans les milieux universitaires nord-américains, il est établi que les expressions «bourse d’entretien», «bourse d’études» et «bourse de recherches» se distinguent par le niveau universitaire des bénéficiaires admissibles. En général les bourses d’entretien sont accordées au niveau de la licence, les bourses d’études au niveau de la maîtrise et les bourses de recherches au niveau du doctorat.

Comme convenu, la transcription des procédures de la Commission de révision de l’impôt et les pièces produites à l’audience ont été reçues en preuve. Une autre pièce—un livre intitulé *I comunisti a Torino 1919-1972*—a été admise en preuve et marquée pièce 9. Cet ouvrage est entièrement rédigé en italien et, même sans connaître cette langue, on constate de fréquentes références à l’ouvrage du défendeur, comme le prouvent la table des matières et l’index. Pour terminer, on a mis en preuve le fait reconnu suivant:

[TRADUCTION] Les programmes de doctorat diffèrent d’une université à l’autre. Beaucoup imposent un certain nombre de cours à suivre ainsi qu’une thèse à rédiger.

A la suite des plaidoiries et de l’audition, il était bien évident que la preuve souffrait de lacunes assez graves et j’ai réouvert l’audition conformément à la Règle 496.

Les sommes contestées provenaient de renouvellements pour des périodes de douze mois d’une aide financière accordée précédemment; les renouvellements prenaient effet à compter du 1^{er} avril des années 1971 et 1972. La preuve présentée à la Commission de révision de l’impôt et acceptée aux fins de ce procès comprenait les demandes de renouvellement du défendeur et des extraits de brochures du Conseil des Arts du Canada décrivant les programmes de 1971-1972 et de 1972-1973. La demande initiale et les conditions prévues par le Conseil des Arts du Canada pour l’octroi d’une aide financière n’avaient pas été versées au dossier.

Outre les preuves présentées à la Commission de révision de l’impôt, le fait reconnu relatif à la diversité des programmes de doctorat, la pièce 9 et les documents suivants sont maintenant au dossier:

1. Une copie de la demande initiale du défendeur au Conseil des Arts du Canada pour une bourse de recherche.

2. A copy of the notification by the Canada Council to the defendant of the award thereof.

3. A document, dated August, 1968, entitled *Memorandum to: Doctoral Fellowship Candidates*, wherein, counsel agree, the terms and conditions of the original award are set out.

4. Two further documents, each also entitled *Memorandum to: Doctoral Fellowship Candidates*, dated August, 1970 and June, 1971, which, counsel agree, fully set out the terms and conditions applying to the renewal of the defendant's doctoral fellowship for twelve month periods respectively commencing April 1, 1971 and April 1, 1972.

Of the \$4,500 received by the defendant during 1972, \$1,350 was received in respect of the April 1, 1971 renewal and \$3,150 in respect of the April 1, 1972 renewal.

The authority of the Canada Council to make the payment in question is defined by section 8 of the *Canada Council Act*², the relevant portion of which follows:

8. (1) The objects of the Council are to foster and promote the study and enjoyment of, and the production of works in, the arts, humanities and social sciences, and, in particular, but without limiting the generality of the foregoing, the Council may, in furtherance of its objects,

(b) provide, through appropriate organizations or otherwise, for grants, scholarships or loans to persons in Canada for study or research in the arts, humanities or social sciences in Canada or elsewhere or to persons in other countries for study or research in such fields in Canada;

The Canada Council clearly has the authority to award a research grant. Its nomenclature: "doctoral fellowship", is not, *per se*, evidence of the nature of the receipt for income tax purposes. That said, what was applied for and what was granted and renewed was, in its terminology, a doctoral fellowship.

² R.S.C. 1970, c. C-2.

2. Une copie de la lettre du Conseil des Arts du Canada au défendeur l'informant de l'octroi de la bourse.

3. Un document daté d'août 1968 intitulé [TRANSDUCTION] *Note de service aux: candidats à une bourse de recherches en vue d'un doctorat*, décrivant, comme l'admettent les avocats, les conditions de l'octroi de la bourse.

4. Deux autres documents intitulés [TRADUCTION] *Note de service aux: candidats à une bourse de recherches en vue d'un doctorat* datés d'août 1970 et de juin 1971 décrivant clairement, comme l'admettent les avocats, les conditions de renouvellement de la bourse de recherches du défendeur pour des périodes de douze mois, commençant respectivement le 1^{er} avril 1971 et le 1^{er} avril 1972.

Le montant total de \$4,500 perçu par le défendeur en 1972, est constitué de \$1,350 pour le renouvellement du 1^{er} avril 1971 et de \$3,150 pour celui du 1^{er} avril 1972.

Le pouvoir du Conseil des Arts du Canada d'effectuer le paiement en question est défini à l'article 8 de la *Loi sur le Conseil des Arts du Canada*²:

8. (1) Le Conseil vise à développer et favoriser l'étude et la jouissance des arts, des humanités et des sciences sociales, de même que la production d'œuvres s'y rattachant. Notamment, sans restreindre la portée de ce qui précède, le Conseil peut, pour faciliter la réalisation de ses fins,

(b) pourvoir, par l'entremise de groupements compétents ou d'autre façon, à des subventions, bourses d'études ou prêts à des personnes au Canada pour des études ou recherches dans le domaine des arts, des humanités ou des sciences sociales, en ce pays ou ailleurs, ainsi qu'à des personnes en d'autres pays pour des études ou recherches dans ces domaines au Canada;

Il est clair que le Conseil des Arts du Canada a le pouvoir d'accorder une subvention de recherches. L'expression «bourse de recherches» ne révèle pas, en soi, la nature des sommes perçues aux fins de l'impôt sur le revenu. Ceci dit, il s'agit d'une bourse de recherches, selon la terminologie du Conseil, qui a été demandée, puis accordée et enfin renouvelée.

² S.R.C. 1970, c. C-2.

The pertinent conditions as to eligibility in effect at the time of the original application, set forth in the memorandum of August, 1968, were:

Eligibility: Persons who, by the time of taking up the award can provide evidence that they

- 1) are registered in a programme of studies leading to a doctoral degree or the equivalent and
- 2) have no more than two years of course requirements to fulfill.

When the grant was renewed, the conditions required that the applicant

have completed one year of graduate study beyond the Honours B.A. or its equivalent.

rather than that he have no more than two years of course work remaining. I do not see that change as material to this action. It would appear to apply to initial applications and not to the renewal of grants made under the previous conditions.

On December 4, 1968, the defendant applied for a doctoral fellowship of \$3,500 tenable for twelve months from October 1, 1969, by which date he anticipated receiving his B.A. from Oxford University, England. He proposed to undertake a program at Oxford leading to the degree D.Phil. and estimated that, after October 1, 1969, he would require three years of doctoral study, none of which would be devoted to course work. His proposed program of study and research was "the left opposition to the Attlee government within the Labour Party". I note all that because the renewals were granted to permit him to pursue a program of research and study concerning the Italian Communist Party leading to a Ph.D. from the University of Reading, England. The evidence is that, notwithstanding those manifestly major changes, the receipts in issue were from renewals of the original award, approved March 14, 1969, and did not flow from a new application and award.

The Ordinances of the University of Reading provided that degree of Ph.D. could be conferred upon the satisfactory completion of a thesis. No course work, examinations or, for that matter, bare attendance, at the University of Reading was necessarily required. The full text of the applicable portion of the Ordinances follows:

Voici les conditions d'admission en vigueur au moment de la demande initiale et exposées dans la note de service du mois d'août 1968:

a [TRADUCTION] Admissibilité: Toute personne pouvant prouver qu'au moment de l'octroi de l'aide financière

- 1) elle est inscrite à un programme d'études sanctionné par un doctorat ou l'équivalent et
- 2) la durée des cours à suivre ne dépasse pas deux ans.

b A la suite du renouvellement de la subvention, les conditions exigeaient que le candidat

[TRADUCTION] ait terminé une année d'études supérieures après obtention d'un B.A. avec mention ou son équivalent.

c plutôt qu'au maximum deux années de scolarité. A mon sens, ce changement n'est pas pertinent car il semble s'appliquer aux demandes initiales et non au renouvellement des subventions accordées en vertu des conditions antérieures.

d Le 4 décembre 1968, le défendeur a fait une demande de bourse de recherches en vue d'un doctorat, pour un montant de \$3,500 pour une période de douze mois à compter du 1^{er} octobre 1969, date à laquelle il comptait avoir obtenu son B.A. de l'université d'Oxford (Angleterre). Il se proposait de suivre un programme de doctorat à Oxford et prévoyait qu'à partir du 1^{er} octobre 1969, il ferait trois années d'études sans toutefois suivre de cours. Son programme d'études et de recherches portait sur [TRADUCTION] «l'opposition de gauche au sein du Parti travailliste sous le gouvernement Attlee». Je donne tous ces détails parce que les renouvellements ont été accordés afin de lui permettre de poursuivre un programme d'études et de recherches sur le Parti communiste italien sanctionné par un doctorat de l'université de Reading (Angleterre). La preuve indique que, malgré ces changements de toute évidence importants, les sommes perçues provenaient du renouvellement de l'aide financière initiale approuvée le 14 mars 1969 et ne résultaient pas d'une autre demande et d'une nouvelle bourse.

e Le règlement de l'université de Reading prévoit que le doctorat peut être obtenu à la suite de l'acceptation d'une thèse. L'Université n'exige aucun cours ou examen ni même de simple présence. Voici un extrait pertinent du règlement:

f

(20) The Degree of PhD may be conferred upon graduates of the University or of other Universities or upon other persons approved by the Senate who have

(a) undertaken such research as may be approved by the Senate for a period of not less than three academic years after completing the examination requirements for the conferment of the degree of Bachelor or of Master (except as provided by Clauses 21 and 22 of this Ordinance)

(b) fulfilled such other conditions as may be prescribed by regulation and

(c) submitted the results of their research in a thesis satisfactory to the Examiners appointed by the University who may at their discretion further examine any candidate in the matter of the thesis submitted or in any matters relating to the research.

The research shall be the responsibility of the Professor of the subject or of the Head of the Department concerned if there is no Professor. The Professor (or Head of Department) may delegate the supervision of the candidate's work to such extent as he shall determine to another member of the Academic Staff who shall be appointed on his nomination by the Board of the Faculty concerned.

The period of three academic years shall normally be spent in the University but with the permission of the Senate a part or the whole of it may be spent elsewhere on condition that the research continues to be directed and supervised as provided above and as may be prescribed by regulation.

Clauses 21 and 22 have no application.

It appears that, in 1972 at least, the defendant successfully availed himself of the Senates' permission to absent himself. He did not set foot in England, much less Reading, at all. He lived in Rome and, except for August when he vacationed in Canada, spent the entire year in Italy. The expenses he claims were not his living expenses in Rome but rather the cost of meals and lodging elsewhere in Italy.

I have had recourse to a number of dictionaries³, and have concluded that the appropriate definitions of "scholarship" and "fellowship" in Webster's *Third New International Dictionary* most closely reflects the ordinary meaning of those words in contemporary North American parlance. I think it reasonable, for this purpose, to ignore the rather particular significance attached to "scholarship" and "fellowship" in Great Britain. The payments in issue were made to a North

³ Webster's *Third New International Dictionary* and Funk & Wagnall's *New "Standard" Dictionary*, both published some 15 years ago, and *The Shorter Oxford English Dictionary*, published in 1972.

[TRADUCTION] (20) Le doctorat est accordé aux diplômés de l'Université ou d'autres universités et aux personnes approuvées par le Sénat ayant

(a) fait une recherche approuvée par le Sénat pendant au moins trois années universitaires après avoir réussi les examens nécessaires à l'obtention du B.A. ou de la maîtrise (sous réserve des clauses 21 et 22 de ce règlement)

(b) satisfait aux autres conditions prévues au règlement et

(c) présenté le résultat de leurs recherches dans une thèse acceptée par les Examineurs désignés par l'Université qui peuvent, à leur discrétion, interroger les candidats au sujet de la thèse présentée ou de la recherche effectuée.

Le directeur de thèse, ou en son absence le chef du département concerné, est responsable de la recherche. Le directeur de thèse (ou le chef du département) peut déléguer le contrôle du travail de l'étudiant comme il lui convient à un autre professeur de l'Université nommé par le Conseil de la Faculté concernée.

Le candidat doit normalement passer les trois années universitaires requises à l'Université, mais si le Sénat le permet, il peut s'en absenter pendant une certaine période ou même les trois années entières à condition que la recherche continue à être dirigée et suivie comme prévu ci-dessus et conformément au règlement.

Les clauses 21 et 22 ne s'appliquent pas.

Il appert qu'en 1972 le Sénat a permis au défendeur de s'absenter. Il n'a pas mis les pieds en Angleterre et encore moins à Reading. Il vivait à Rome et a passé toute l'année en Italie, à l'exception du mois d'août qu'il a pris en vacances au Canada. Les dépenses qu'il réclame ne représentent pas ses frais de subsistance à Rome mais plutôt le montant dépensé pour ses repas et son logement ailleurs en Italie.

Après avoir consulté certains dictionnaires³, j'ai conclu que les définitions pertinentes des expressions «bourse d'études» et «bourse de recherches» du Webster's *Third New International Dictionary* sont les plus fidèles au sens courant de ces expressions dans le langage nord-américain moderne. C'est dans cet esprit qu'il me semble raisonnable d'écarter le sens particulier des expressions «bourse d'études» et «bourse de recherches» en Grande-Bretagne. Les paiements en question ont été effectués

³ Webster's *Third New International Dictionary* et Funk & Wagnall's *New "Standard" Dictionary*, publiés il y a quinze ans et *The Shorter Oxford English Dictionary*, publié en 1972.

American scholar by a North American institution and were made taxable by legislation adopted by the Parliament of Canada. Notwithstanding that the activity undertaken was done in Europe it must be concluded that the defendant in applying for the grant, the Canada Council in making it, and Parliament in seeking to tax it, have all acted in a North American frame of reference.

None of the dictionary definitions of “bursary” have any relevance to this action. The *Income Tax Act* does not, itself, define any of the terms. The following pertinent definitions are from Webster’s *Third New International Dictionary*:

fellowship: a sum of money offered or granted by an educational institution, a public or private agency, or organization, or foundation for advanced study or research or for creative writing.

scholarship: a sum of money or its equivalent offered (as by an educational institution, a public agency, or a private organization or foundation) to enable a student to pursue his studies at a school, college, or university.

Just as the Canada Council can make grants for either study or research, so the term “fellowship”, in ordinary parlance, embraces grants for study or research, *inter alia*. A distinction must, however, be made for purposes of the *Income Tax Act*.

It is manifest that research is an essential element or ingredient or technique of study. Generally, the more eminent the station in the academic hierarchy of the student, the higher the quality and greater the quantity of research reasonably to be expected of him. I accept, without reservation, that what the defendant was doing, during 1972, in terms of activity, was research and nothing else.

The Act leaves one to search elsewhere for the meaning of the terms “bursary”, “scholarship” and “fellowship” as used in paragraph 56(1)(n) but paragraph 56(1)(o) is explicit. It refers to “any grant received by the taxpayer . . . to enable him to carry on research or any similar work.” The phrase “or any similar work” may require interpretation on another occasion but it is not material here. As I have said, the defendant’s 1972 activity was research and only research.

par un établissement nord-américain au profit d’un chercheur nord-américain et ont été déclarés imposables par une loi adoptée par le Parlement du Canada. Bien que la recherche ait été faite en Europe, il n’en demeure pas moins que le défendeur qui a demandé les subsides, le Conseil des Arts du Canada qui les a accordés et le Parlement qui les a rendus imposables, ont tous agi dans un contexte nord-américain.

Aucune des définitions de l’expression «bourse d’entretien» du dictionnaire n’est pertinente en l’espèce. La *Loi de l’impôt sur le revenu* ne définit aucune de ces expressions. Le Webster’s *Third New International Dictionary* les définit comme suit:

[TRADUCTION] **bourse de recherches:** somme d’argent offerte ou octroyée par une institution d’enseignement, un organisme public ou privé, une organisation ou une fondation pour des études ou des recherches avancées ou pour la création littéraire.

bourse d’études: somme d’argent ou son équivalent offerte (par une institution d’enseignement, un organisme public, une organisation privée ou une fondation) afin de permettre à un étudiant de poursuivre ses études dans une école, un collège ou une université.

De même que le Conseil des Arts du Canada peut accorder des subventions aux fins d’études ou de recherches, l’expression «bourse de recherches» dans le langage courant couvre entre autres les subventions pour études ou recherches. Il faut cependant établir une distinction aux fins de la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

Il est évident que la recherche constitue un élément, une composante ou un aspect importants des études. En général, on attendra d’autant plus d’un chercheur du point de vue de la qualité et de la quantité de ses recherches qu’il aura atteint un niveau universitaire élevé. J’admets sans réserve aucune qu’en 1972 le défendeur s’est consacré exclusivement à la recherche.

La Loi nous oblige à trouver ailleurs le sens des expressions «bourse d’études» et «bourse de recherches» à l’alinéa 56(1)n) mais l’alinéa 56(1)o) est explicite car il précise «toute subvention reçue . . . par le contribuable pour la poursuite de recherches ou de tous travaux similaires». Le membre de phrase «ou de tous travaux similaires» pourrait s’interpréter différemment dans un autre contexte mais cela n’est pas pertinent. Comme je l’ai souligné, en 1972 le défendeur s’est exclusivement consacré à la recherche.

In order to bring the receipts within paragraph 56(1)(o), the purpose of the grant must have been to enable the defendant to carry on that research. The key question is the purpose of the payments he received from the Canada Council and not the means adopted, by necessity or choice, to achieve that purpose. If the purpose was the research itself, which is to say, in most cases, not research as an activity for its own sake but for the sake of the novel proposition, anticipated or otherwise, that might ensue upon it, then the grant was made for that purpose and fell within paragraph 56(1)(o). That would be so even if the defendant's advancement in the academic world was an active, but secondary, objective or an inevitable, but incidental, benefit. On the other hand, if the purpose of the grant was to assist the defendant to advance his academic career and the research undertaken was but a means, however essential, to carry out that purpose then the grant was a bursary, scholarship or fellowship and fell within paragraph 56(1)(n).

Notwithstanding the undisputed quality of the research in this case and the time devoted to it in 1972 to the exclusion of other activities, the object of the grant was not the defendant's contribution to the general body of knowledge on the Italian Communist Party; it was to assist the defendant toward his doctorate. Having regard to the defendant's level of academic attainment in 1972, the grant was a fellowship and the amounts received by him on its account fell within paragraph 56(1)(n) of the Act.

The appeal is allowed. Section 178(2) of the Act applies to the costs of this action. By agreement, the defendant is allowed his costs which are fixed at \$1,500, inclusive of disbursements, in lieu of taxation.

Pour que les sommes perçues relèvent de l'alinéa 56(1)o), il faut que l'octroi des subsides vise à permettre au défendeur de poursuivre sa recherche. La question fondamentale porte donc sur le but des paiements reçus du Conseil des Arts du Canada et non sur les moyens pris, par nécessité ou par choix, pour atteindre ce but. Si l'objectif était la recherche en elle-même, qui dans la plupart des cas n'est pas faite de façon désintéressée mais en vue d'élaborer de nouvelles idées, qu'elles aient été prévues ou non, la subvention a été effectuée dans ce but et entre dans le cadre de l'alinéa 56(1)o). Il en est ainsi même si l'avancement universitaire du défendeur constitue un but poursuivi mais secondaire ou une conséquence normale mais accessoire. Si par contre, la subvention visait à permettre au défendeur de progresser dans sa carrière universitaire et si la recherche n'est qu'un moyen, si essentiel soit-il, de réaliser ce but, elle constitue alors une bourse d'entretien, une bourse d'études ou une bourse de recherches et relève de l'alinéa 56(1)n).

Malgré la qualité incontestable de la recherche effectuée et le temps exclusivement consacré à la recherche en 1972, la subvention visait à aider le défendeur à obtenir son doctorat et non à lui permettre d'accroître les connaissances sur le Parti communiste italien. Vu le niveau universitaire du défendeur en 1972, la subvention représentait donc une bourse de recherches et les montants perçus relèvent bien de l'alinéa 56(1)n) de la Loi.

L'appel est accueilli. Le paragraphe 178(2) de la Loi s'applique aux frais engagés dans cette action. Comme convenu le défendeur a droit à ses dépens, débours compris, qui sont fixés à \$1,500 et tiendront lieu de frais taxés.