

A-432-81

A-432-81

The Queen (*Appellant*)

v.

B & J Music Limited (*Respondent*)

Court of Appeal, Thurlow C.J., Le Dain J. and Clement D.J.—Toronto, January 20 and 21, 1983.

Income tax — Income calculation — Deductions — Respondent becoming Canadian-controlled private corporation ("CCPC") in June 1974 — Respondent's taxable income for taxation years 1972-1974 must be included when computing cumulative deduction account, for purposes of determining small-business deduction under s. 125(1) in subsequent years — Purpose of s. 125 is to afford CCPCs special tax treatment — Purpose to be carried out only to extent provided by section's language — Court not to expand special treatment by relying on unexpressed intention — Decision same even if "corporation" refers only to CCPC — Appeal from Trial Division allowed — Assessments restored — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 125(1),(6)(b).

COUNSEL:

W. Lefebvre and M. T. Boris for appellant.
S. D. Paton for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Rosenberg, Smith, Paton, Hyman & Matlow, Toronto, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

THURLOW C.J.: The issue in this appeal is whether the taxable income of the respondent for the taxation years 1972, 1973 and 1974, when the respondent did not qualify for a tax deduction as a "Canadian-controlled private corporation", must be brought into account in computing its "cumulative deduction account" for the purposes of subsection 125(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1, for the taxation years 1975, 1976 and 1977, when the respondent did qualify as a Canadian-controlled private corporation.

La Reine (*appelante*)

c.

^a **B & J Music Limited** (*intimée*)

Cour d'appel, juge en chef Thurlow, juge Le Dain et juge suppléant Clement—Toronto, 20 et 21 janvier 1983.

^b *Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — L'intimée est devenue une corporation privée dont le contrôle est canadien («CPCC») au mois de juin 1974 — Le revenu imposable de l'intimée pour les années d'imposition 1972 à 1974 doit être inclus dans le calcul de son compte des déductions cumulatives aux fins d'établir la déduction accordée aux petites entreprises en vertu de l'art. 125(1) pour les années subséquentes — L'art. 125 vise à accorder aux CPCC un traitement fiscal spécial — Ce but ne doit être réalisé que dans la mesure permise par les termes de cet article — La Cour ne peut étendre ce traitement spécial en se fondant sur une intention non prévue de façon expresse — La décision est la même, même si «corporation» se rapporte uniquement aux CPCC — Appel à l'encontre de la décision de la Division de première instance accueilli — Cotisations rétablies — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 125(1),(6)(b).*

^e AVOCATS:

W. Lefebvre et M. T. Boris pour l'appelante.
S. D. Paton pour l'intimée.

^f PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Rosenberg, Smith, Paton, Hyman & Matlow, Toronto, pour l'intimée.

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

^h LE JUGE EN CHEF THURLOW: Il s'agit de décider en l'espèce si le revenu imposable de l'intimée pour les années d'imposition 1972, 1973 et 1974, au cours desquelles l'intimée n'était pas admissible à la déduction d'impôt accordée aux «corporations privées dont le contrôle est canadien», doit entrer dans le calcul de son «compte des déductions cumulatives» aux fins du paragraphe 125(1) 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, pour les années d'imposition 1975, 1976 et 1977, au cours desquelles l'intimée était admissible en tant que corporation privée dont le contrôle est canadien.

Section 125 sets up a statutory scheme entitling Canadian-controlled private corporations to certain tax deductions, subject to the limitations set out therein. The section has six subsections, the last of which defines, *inter alia*, the meaning of "cumulative deduction account". So far as is relevant for present purposes, the definition reads:

125. ...

(6) In this section,

(b) "cumulative deduction account" of a corporation at the end of any taxation year means the amount, if any, by which the aggregate of

(i) the corporation's taxable incomes for taxation years commencing after 1971 and ending not later than the end of the particular year, and

The learned Trial Judge [*B. & J. Music Limited v. The Queen*, Federal Court, T-586-71, judgment dated June 25, 1981] held that the respondent's 1972, 1973 and 1974 taxable incomes should not be brought into the computation of the respondent's cumulative deduction account. His view was expressed in the following paragraph from his reasons [at page 5]:

In my view, section 125 of the *Income Tax Act* is a special section affording "Canadian-controlled private corporation" special tax treatment and it does not in any of its provisions refer to any other corporations; and further Parliament did not legislate in this section to deny the so-called small business deduction to any corporation such as *B. & J. Music Limited* which was not in 1971 a "Canadian-controlled private corporation".

I accept the view that section 125 affords Canadian-controlled private corporations special tax treatment. That, to my mind, is its purpose, but as I see it, the purpose is to be carried out only to the extent that the language of the section so provides. It is not open to the Court to extend the application of what the section provides by reliance on some supposed but unexpressed intent.

Even if the word "corporation", wherever it appears in the section and in particular in the definition of "cumulative deduction account", is read as referring only to a Canadian-controlled private corporation, it appears to me that when it is so read and applied as at the end of each of the taxation years 1975, 1976 and 1977, the definition requires that the taxable incomes of that corporation for the years 1972, 1973 and 1974 be brought

L'article 125 établit un mécanisme qui donne droit aux corporations privées dont le contrôle est canadien, sous réserve des limites qu'il prévoit, à certaines déductions d'impôt. Cet article comporte six paragraphes dont le dernier définit, entre autres, le sens de «compte des déductions cumulatives». La partie pertinente de cette définition se lit:

125. ...

(6) Dans le présent article,

b) «compte des déductions cumulatives» d'une corporation à la fin d'une année d'imposition donnée, signifie la fraction, si fraction il y a, du total

(i) des revenus imposables de la corporation pour des années d'imposition commençant après 1971 et se terminant au plus tard à la fin de l'année donnée, et

Le savant juge de première instance [*B. & J. Music Limited c. La Reine*, Cour fédérale, T-586-71, jugement en date du 25 juin 1981] a conclu que les revenus imposables de l'intimée pour les années 1972, 1973 et 1974 ne doivent pas entrer dans le calcul du compte des déductions cumulatives de l'intimée. C'est ce qu'il a dit dans le paragraphe suivant extrait de ses motifs [à la page 6]:

À mon avis, l'article 125 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est une disposition spéciale qui accorde aux «corporations privées dont le contrôle est canadien» un traitement fiscal spécial; aucune de ces dispositions ne vise d'autres corporations. Le législateur n'a pas voulu par cet article refuser la déduction dite des petites entreprises aux compagnies, comme la *B. & J. Music Limited*, qui n'étaient pas en 1971 des «corporations privées dont le contrôle est canadien».

J'accepte l'opinion que l'article 125 accorde aux corporations privées dont le contrôle est canadien un traitement fiscal spécial. J'estime que c'est là le but visé par cet article mais, à mon avis, ce but ne doit être réalisé que dans la mesure permise par les termes de cet article. La Cour ne peut étendre l'application des dispositions de cet article en se fondant sur une intention présumée qui ne s'y trouve pas de façon expresse.

Même si le mot «corporation», où qu'il figure dans cet article et dans la définition de «compte des déductions cumulatives», est interprété de manière à se rapporter uniquement à une corporation privée dont le contrôle est canadien, lorsque ce mot est employé et appliqué en ce sens quant à la fin de chacune des années d'imposition 1975, 1976 et 1977, la définition me paraît exiger que les revenus imposables de cette corporation pour les

into the computation. In order to exclude that income from the computation it would, as I see it, be necessary to amend the definition by adding, after the words "corporation's taxable incomes", wording such as: "while a Canadian-controlled private corporation". This, in my opinion, the Court cannot do.

I would allow the appeal with costs here and in the Trial Division, set aside the judgment of the Trial Division, and restore the assessments.

LE DAIN J.: I agree.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

CLEMENT D.J. (*dissenting*): With respect, I am in agreement with the interpretation put on section 125 of the *Income Tax Act* by Mr. Justice Gibson, and I would dismiss this appeal.

Section 125 is directed solely to companies that come within the definition of "Canadian-controlled private corporation". The respondent, having been in business in Canada for a number of years, in June 1974 became such a company by virtue of sale of its shares of capital stock to Canadian owners. Prior to that date, section 125 had no application to it.

The issue in appeal is the amount, if any, properly standing to the credit of the respondent's "cumulative deduction account" for its taxation year 1975 (being the calendar year). This phrase is defined by paragraph (6)(b), of which the terms relevant to the issue in appeal are:

125. (6) ...

(b) "cumulative deduction account" of a corporation at the end of any taxation year means the amount, if any, by which the aggregate of

(i) the corporation's taxable incomes for taxation years commencing after 1971 and ending not later than the end of the particular year

The question is whether this wording brings into the cumulative deduction account of the respondent its taxable income earned in 1974 and earlier years.

années 1972, 1973 et 1974 entrent dans le calcul. Pour exclure ces revenus du calcul, il serait à mon avis nécessaire de modifier la définition pour ajouter, après les mots «revenus imposables de la corporation», des mots comme «alors qu'elle était une corporation privée dont le contrôle est canadien». À mon avis, la Cour ne peut le faire.

Je suis d'avis d'accueillir l'appel avec dépens en cette Cour et en la Division de première instance, d'infirmer le jugement de la Division de première instance et de rétablir les cotisations.

LE JUGE LE DAIN: Je suis d'accord.

* * *

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

LE JUGE SUPPLÉANT CLEMENT (*dissent*): Avec égards, je souscris à l'interprétation que le juge Gibson donne à l'article 125 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et je suis d'avis de rejeter le présent appel.

L'article 125 vise uniquement les corporations qui s'inscrivent dans la définition de «corporation privée dont le contrôle est canadien». L'intimée, qui fait affaires au Canada depuis plusieurs années, est devenue au mois de juin 1974 une corporation privée dont le contrôle est canadien du fait de la vente des actions de son capital-actions à des propriétaires canadiens. Avant cette date, l'article 125 ne s'appliquait pas à son égard.

Le litige porte sur le montant, s'il en est, qui reste au crédit du «compte des déductions cumulatives» de l'intimée pour son année d'imposition 1975 (soit l'année civile). Cette expression est définie à l'alinéa (6)b) dont les termes pertinents sont:

125. (6) ...

b) «compte des déductions cumulatives» d'une corporation à la fin d'une année d'imposition donnée, signifie la fraction, si fraction il y a, du total

(i) des revenus imposables de la corporation pour des années d'imposition commençant après 1971 et se terminant au plus tard à la fin de l'année donnée . . .

La question est de savoir si les termes de cette disposition permettent d'inclure dans le compte des déductions cumulatives de l'intimée son revenu imposable gagné en 1974 et pendant les années antérieures.

The deductions allowed to the respondent under section 125 were not available to it until its taxation year 1975, by virtue of the opening words of subsection (1):

125. (1) There may be deducted from the tax otherwise payable under this Part for a taxation year by a corporation that was, throughout the year, a Canadian-controlled private corporation, an amount . . .

Nevertheless, the Minister has imposed on the opening of the account for the taxation year 1975, and subsequently, an accumulation of past taxable income when there was no provision in the Act for the establishment of such an account in those past years, and no benefit available to the respondent could have arisen out of it. It is urged that the use of the word "corporation" in paragraph (6)(b) imports "any corporation" and bears on any corporate taxable income after 1971, so that the taxable income of the respondent before it came under the provisions of section 125 must be taken into account. I do not agree. The meaning of the word "corporation" must be determined by the context of the whole section in which it is used, and in my opinion, there is no warrant for extension of its operation to a period of time in which the section itself had no operation for the respondent. The opening words of the paragraph can mean only a Canadian-controlled private corporation. Subparagraph (6)(b)(i) is addressed to "the corporation": that is to say, the corporation referred to in the opening words of the paragraph. The respondent's first "particular year" was 1975 under that provision, since it was not qualified for the deduction in previous years by virtue of the opening words of subsection (1).

I am of the opinion that the section can be given its full and fair operation by applying its terms to a corporation in the time span in which a corporation has in fact the qualifying status, and that the wording in question should not be extended backward to transactions in the past so as to affect the fair operation of the provisions of the section, and diminish their intended benefits, in the present.

L'intimée ne pouvait se prévaloir des déductions que lui accorde l'article 125 avant son année d'imposition 1975 en raison des premiers mots du paragraphe (1):

125. (1) Une corporation, qui a été pendant toute l'année une corporation privée dont le contrôle est canadien, peut déduire de l'impôt payable par ailleurs pour une année d'imposition, en vertu de la présente Partie, une somme . . .

Néanmoins, le Ministre a imposé, à l'ouverture du compte pour l'année d'imposition 1975 et subséquentement, l'accumulation de revenu imposable antérieur alors que la Loi ne prévoyait pas l'établissement de ce compte pendant ces années antérieures, de sorte que l'intimée ne pouvait en retirer aucun avantage. On fait valoir que le terme «corporation» employé à l'alinéa (6)b signifie «toute corporation» et s'applique à tout revenu imposable d'une corporation après 1971, de sorte qu'il faudrait tenir compte du revenu imposable de l'intimée gagné avant qu'elle devienne une corporation visée à l'article 125. Je ne suis pas d'accord. Le sens du mot «corporation» doit être déterminé selon le contexte de l'ensemble de l'article dans lequel il est employé et, à mon avis, rien ne justifie l'extension de son application à une période pour laquelle l'article lui-même ne s'appliquait pas à l'intimée. Les premiers mots de cet alinéa ne peuvent signifier qu'une corporation privée dont le contrôle est canadien. Le sous-alinéa (6)b(i) vise «la corporation», c'est-à-dire la corporation dont il est question dans les premiers mots de l'alinéa. En vertu de cette disposition, la première «année donnée» de l'intimée était 1975 puisqu'en vertu des premiers mots du paragraphe (1), elle n'était pas admissible à la déduction pour les années antérieures.

Je suis d'avis qu'on peut donner à cet article tout son effet en appliquant ses termes à une corporation pour la période pendant laquelle elle possède le statut requis, et que les termes en question ne doivent pas s'étendre rétroactivement aux opérations passées de façon à modifier l'application des dispositions de cet article et à réduire, pour le présent, les avantages qu'ils visent à procurer.