

T-4944-76

T-4944-76

Alain G. L. Gaudet (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Décary J.—Ottawa, May 11 and June 10, 1977.

Income tax — Calculation of income — Deductions — Tuition fees — Wife in educational program within definition of s. 110(9)(b) — Fully supported by husband — Whether or not husband can deduct fees — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 11(1)(qc), as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 60(f), 110(1)(g),(h),(9)(a),(b),(c).

This is an appeal, by way of trial *de novo*, from the Tax Review Board's dismissal of plaintiff's appeal. Plaintiff's wife attended Ste. Foy College in a program within the definition of section 110(9)(b). Plaintiff supported his wife in full during this period and deducted her tuition fees from his 1973 income tax. The Minister refused to allow the deduction on the ground that she was not in full-time attendance within the meaning of section 110(1)(h) and (9) and confirmed his reassessment after plaintiff had filed a notice of objection. Plaintiff then appealed to the Tax Review Board and subsequently to this Court.

Held, the appeal is allowed. The fact that the plaintiff's wife was considered a part-time student by the institution does not mean she has to be considered as such for income tax purposes. Since the legislation, in section 110(9)(b), for the purpose of section 110(1)(h), required a program of not less than three consecutive weeks' duration and work or courses requiring at least ten hours per week, this criterion must be used to determine whether the student is in full-time attendance at the designated educational institution. Since the plaintiff's wife met all the criteria set out in section 110(9)(a),(b) and (c), the provisions of 110(1)(h) apply and the evidence shows compliance with its provisions.

M.N.R. v. Ritchie 71 DTC 5503, distinguished. *Moore v. M.N.R.* 63 DTC 734, considered.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

Pauline Gaudet for plaintiff.
Jean-Paul Fortin, Q.C., for defendant.

SOLICITORS:

Pauline Gaudet, Hull, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

Alain G. L. Gaudet (Demandeur)

a c.

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Décary—Ottawa, les 11 mai et 10 juin 1977.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Frais de scolarité — Épouse suit un programme de formation au sens de la définition de l'art. 110(9)(b) — Tous frais d'entretien assumés par l'époux — L'époux peut-il déduire les frais? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 11(1)(qc), dans sa forme modifiée par S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 60f, 110(1)(g),(h),(9)(a),(b) et c).

L'appel, par voie de procès *de novo*, attaque le rejet par la Commission de révision de l'impôt de l'appel du demandeur. L'épouse du demandeur a suivi au Collège de Ste-Foy un programme qui relevait de la définition de l'article 110(9)(b). Le demandeur a entièrement assumé les frais d'entretien de son épouse pendant cette période et a déduit ses frais de scolarité de son impôt sur le revenu de 1973. Le Ministre a refusé la déduction au motif qu'elle n'était pas une étudiante à plein temps au sens de l'article 110(1)(h) et (9) et a confirmé sa cotisation après que le demandeur eut déposé un avis d'opposition. Le demandeur en alors appelé à la Commission de révision de l'impôt puis à cette cour.

Arrêt: l'appel est accueilli. Le fait que l'institution ait considéré l'épouse du demandeur comme étudiante à temps partiel ne signifie pas qu'elle doit être considérée comme telle pour les fins de l'impôt sur le revenu. Puisque la loi, à l'article 110(9)(b), pour les fins de l'article 110(1)(h) exige un programme d'une durée minimum de trois semaines et un minimum de dix heures de travaux par semaine se rapportant aux cours, c'est ce critère qui doit être utilisé pour déterminer si l'étudiant fréquente à plein temps l'institution d'enseignement désignée. Puisque l'épouse du demandeur rencontre toutes les conditions requises par l'article 110(9)(a),(b) et (c), les dispositions de l'article 110(1)(h) s'appliquent et la preuve le démontre.

Distinction faite avec l'arrêt: *M.R.N. c. Ritchie* 71 DTC 5503. Arrêt examiné: *Moore c. M.R.N.* 63 DTC 734.

APPEL.

AVOCATS:

Pauline Gaudet pour le demandeur.
Jean-Paul Fortin, c.r., pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Pauline Gaudet, Hull, pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following is the English version of the reasons for judgment rendered by

DÉCARY J.: The question is whether plaintiff, who is married with four children, was entitled to deduct from his income for 1973 tuition fees of \$180 that he paid for his wife, whom he was supporting in full while she was a full-time student under section 110(1)(h) of the Act.

The Minister of National Revenue refused to allow the deduction of these tuition fees in a notice of reassessment dated May 12, 1975. Plaintiff filed a notice of objection to the reassessment on May 23, 1975. The Minister of National Revenue sent plaintiff a notification dated January 26, 1976, confirming the said assessment, and stating that plaintiff's wife had not been in full-time attendance at a designated educational institution within the meaning of sections 110(1)(h) and 110(9) of the Act. Plaintiff filed an appeal with the Tax Review Board, but the Chairman dismissed his appeal on November 17, 1976; hence the appeal to this Court, which is a trial *de novo*.

Section 110(1)(h) reads as follows:

110. (1) For the purpose of computing the taxable income of a taxpayer for a taxation year, there may be deducted from his income for the year such of the following amounts as are applicable:

(h) where the taxpayer was the supporting individual for the year in respect of a student who was in full-time attendance at a designated educational institution and enrolled in a qualifying educational program at that institution, the amount by which

(i) \$50 multiplied by the number of months in the year during which the student was so in attendance and was so enrolled

exceeds

(ii) the amount, if any, of the taxable income for the year of the student computed before making any deduction under paragraph (g).

Section 110(1)(h) was introduced into the *Income Tax Act* by S.C. 1973-74, c. 14, s. 35(6), and is applicable under subsection 35(9) to the taxation years 1972 *et seq.* This subsection reads as follows:

35. ...

(9) Subsections (1), (3) to (6) and (8) are applicable to the 1972 and subsequent taxation years.

Voici les motifs du jugement rendus en français par

LE JUGE DÉCARY: Il s'agit de déterminer si le demandeur, époux d'une mère de quatre enfants, a eu raison de déduire de son revenu pour l'année 1973 les frais scolaires de \$180 qu'il a payés pour son épouse, dont il assumait tous les frais d'entretien, parce qu'elle était étudiante à plein temps pour les fins de l'article 110(1)(h) de la Loi.

Le ministre du Revenu national, par son avis de nouvelle cotisation en date du 12 mai 1975, a refusé la déduction de ces frais scolaires. Le demandeur logea un avis d'opposition contre la nouvelle cotisation le 23 mai 1975. Le ministre du Revenu national, par sa notification en date du 26 janvier 1976, a ratifié ladite cotisation du chef que l'épouse du demandeur n'avait pas fréquenté à plein temps un établissement d'enseignement désigné au sens des articles 110(1)(h) et 110(9) de la Loi. Le demandeur logea un appel à la Commission de révision de l'impôt et le président rejeta son appel le 17 novembre 1976, d'où l'appel devant cette cour, qui est un procès *de novo*.

L'article 110(1)(h) se lit comme suit:

110. (1) Aux fins du calcul du revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition, il peut être déduit de son revenu pour l'année celles des sommes suivantes qui sont appropriées:

(h) lorsque le contribuable était le particulier assumant les frais d'entretien pendant l'année d'un étudiant fréquentant à plein temps un établissement d'enseignement désigné et inscrit dans cet établissement à un programme de formation, la fraction

(i) de \$50 multipliée par le nombre de mois de l'année au cours desquels l'étudiant a ainsi fréquenté l'établissement et a été inscrit au programme,

qui est en sus

(ii) du montant, si montant il y a, du revenu imposable de l'étudiant pour l'année, calculé avant toute déduction autorisée en vertu de l'alinéa g).

Cet article 110(1)(h) a été introduit dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* par S.C. 1973-74, c. 14, art. 35(6) et s'applique, en vertu du paragraphe (9) de l'article 35, aux années d'imposition 1972 et suivantes, qui se lit comme suit:

35. ...

(9) Les paragraphes (1), (3) à (6) et le paragraphe (8) s'appliquent aux années d'imposition 1972 et suivantes.

In the 1948 Act, R.S.C. 1952, c. 148, as amended, there were no provisions similar to those in section 110(1)(h) of the Act now in effect. Section 11(1)(qc) of the 1948 Act provided conditions which had to be met by students claiming fees, but there were no provisions with respect to these fees when they were paid by an individual supporting the student.

Section 11(1)(qc) read as follows:

11. (1) Notwithstanding paragraphs (a), (b) and (h) of subsection (1) of section 12, the following amounts may be deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year:

(qc) where a taxpayer was during the year a student enrolled at an educational institution in Canada

(i) that is a university, college or other educational institution providing courses at a post-secondary school level,

(ii) that is a school operated by or on behalf of Her Majesty in right of Canada or a province, a municipality in Canada, or a municipal or public body performing a function of government in Canada,

(iii) that is a high school or secondary school providing courses leading to a secondary school certificate or diploma that is a requirement for entrance to a college or university, or

(iv) that is certified by the Minister of Manpower and Immigration to be an educational institution by which courses are conducted that provide or improve the qualifications of a person for employment or for the carrying on of a business or profession,

The provisions of section 11(1)(qc) of the 1948 Act became section 60(f) (S.C. 1970-71-72, c. 63) of the *Income Tax Act* in effect in 1972. The provisions were substantially the same as those in section 11(1)(qc) of the 1948 Act:

60. There may be deducted in computing a taxpayer's income for a taxation year such of the following amounts as are applicable:

(f) where the taxpayer was during the year a student enrolled at an educational institution in Canada

(i) that is a university, college or other educational institution providing courses at a post-secondary school level,

(ii) that is a school operated by or on behalf of Her Majesty in right of Canada or a province, a municipality in Canada, or a municipal or public body performing a function of government in Canada,

(iii) that is a high school or secondary school providing courses leading to a secondary school certificate or

Dans la Loi de 1948, c. 148, Statuts révisés du Canada de 1952 tels qu'amendés, il n'y avait pas de dispositions semblables à celles de l'article 110(1)(h) de la Loi en vigueur. En effet, l'article 11(1)(qc) de la Loi de 1948 prévoyait les conditions que doit remplir l'étudiant réclamant ces frais, mais il n'y avait aucune disposition quant à ces mêmes frais payés par une personne pourvoyant à l'entretien de l'étudiant.

Cet article 11(1)(qc) se lisait comme suit:

11. (1) Par dérogation aux alinéas a), b) et h) du paragraphe (1) de l'article 12, les montants suivants peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition:

(qc) si un contribuable a été durant l'année un étudiant inscrit à une institution d'enseignement au Canada

(i) qui est une université, un collège ou autre institution d'enseignement où se donnent des cours d'un niveau académique post-secondaire,

(ii) qui est une école dirigée par Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province ou en son nom, par une municipalité au Canada ou un organisme municipal ou public remplissant une fonction gouvernementale au Canada,

(iii) qui est une école secondaire où se donnent des cours conduisant au certificat d'école secondaire ou au diplôme nécessaire pour s'inscrire à un collège ou une université, ou

(iv) qui est certifiée par le ministre de la Main-d'oeuvre et de l'Immigration comme étant une institution d'enseignement où se donnent des cours assurant ou améliorant la compétence d'une personne à remplir un emploi, exploiter un commerce ou exercer une profession,

Les dispositions de l'article 11(1)(qc) de la Loi de 1948 sont devenues, dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* étant S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 60f) de la Loi en vigueur en 1972 et sont substantiellement les mêmes que celles de l'article 11(1)(qc) de la Loi de 1948:

60. Peuvent être déduites lors du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition les sommes suivantes qui sont appropriées:

f) lorsque le contribuable a été au cours de l'année inscrit dans un établissement d'enseignement situé au Canada et que cet établissement est

(i) une université, un collège ou tout autre établissement dispensant un enseignement de niveau post-secondaire,

(ii) une école relevant de Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province, d'une municipalité canadienne ou d'un organisme municipal ou public exerçant des fonctions gouvernementales ou administratives au Canada,

(iii) une école secondaire dispensant un enseignement conduisant au certificat ou au diplôme de fin d'études secon-

diploma that is a requirement for entrance to a college or university, or

(iv) that is certified by the Minister of Manpower and Immigration to be an educational institution by which courses are conducted that provide or improve the qualifications of a person for employment or for the carrying on of a business or profession,

It should be noted that both these sections apply only to cases where the student himself pays his tuition fees.

When another individual pays the student's tuition fees, as well as supporting him, this individual must be related to the student to be entitled to the deduction provided for in section 110(1)(h), since the provisions of section 110(9)(c) read as follows:

110. (9) ...

(c) "supporting individual" for a taxation year in respect of a student means an individual (in this paragraph referred to as a "relative" of the student) who was during the year the student's spouse, parent, grandparent, brother or sister, except that

It has been proven that plaintiff supported the student and that the latter was his spouse, that the Ste. Foy College which the plaintiff's wife attended was a designated educational institution, and that she was enrolled in a qualifying educational program.

A qualifying educational program is defined in section 110(9)(b), which reads in part as follows:

110. ...

(9) For the purposes of paragraphs (1)(g) and (h),

(b) "qualifying educational program" means a program of not less than 3 consecutive weeks duration that provides that each student taking the program spend not less than 10 hours per week on courses or work in the program, but, in relation to any particular student, does not include any such program

This definition establishes two conditions: the number of consecutive weeks during which the course is given, and the number of hours per week that must be spent on courses or work in the program. It has been proven that the course in question here was of more than three weeks' duration, and that plaintiff's wife spent at least seventeen hours per week, that is, seven hours in courses at night (two 3½-hour sessions) and ten hours of work for the courses.

dares, qui est nécessaire pour entrer dans un collège ou dans une université, ou

(iv) reconnu par le ministre de la Main-d'œuvre et de l'Immigration comme étant un établissement où est dispensé un enseignement qui permet à toute personne d'acquérir ou d'améliorer les connaissances nécessaires pour occuper un emploi, exploiter une entreprise ou exercer une profession libérale,

Il faut retenir que ces deux articles ne sont appropriés qu'au cas où l'étudiant lui-même paie les frais de scolarité.

Lorsque c'est une autre personne qui paie les frais de scolarité de l'étudiant, en plus d'assurer les frais d'entretien de l'étudiant, cette personne doit être parente à l'étudiant pour avoir droit à la déduction prévue à l'article 110(1)(h) puisque les dispositions de l'article 110(9)(c) se lisent ainsi:

110. (9) ...

(c) «particulier assumant les frais d'entretien» pour une année d'imposition en ce qui concerne un étudiant désigne un particulier (appelé au présent alinéa, «parent» de l'étudiant), qui était, durant l'année, le conjoint, le père, la mère, le grand-père, la grand-mère, le frère ou la sœur de l'étudiant, sauf

Il est prouvé que le demandeur assumait les frais d'entretien de l'étudiante et que cette dernière était sa conjointe; que le Collège de Ste-Foy, que fréquentait l'épouse du demandeur, était un établissement d'enseignement désigné et qu'elle était inscrite à un programme de formation.

Le programme de formation est défini à l'article 110(9)(b) qui se lit en partie comme suit:

110. ...

(9) Aux fins des alinéas (1)(g) et (h)

(b) «programme de formation» désigne un programme d'une durée non inférieure à 3 semaines consécutives, selon lequel chaque étudiant qui y participe doit consacrer 10 heures par semaine au moins à des cours ou à des travaux prévus au programme, mais, pour un étudiant donné, ne comprend un tel programme

Cette définition établit deux conditions: le nombre de semaines consécutives où le cours est donné et le nombre d'heures par semaine consacrées au cours ou à des travaux. Il est en preuve que le cours, ici, durait plus de 3 semaines et que l'épouse du demandeur y consacrait au moins 17 heures par semaine, étant 7 heures de cours le soir, au rythme de deux séances de 3 heures et demi chacune, et 10 heures de travaux.

It should be noted that the context of this expression in the 1948 Act is not the same as that of section 110(1)(h) of the Act. Section 110(1)(h) provides conditions of application, defined in section 110(9)(a),(b) and (c). In my opinion, the definitions can affect the meaning to be given to the expression "student ... in full-time attendance".

The differences between sections 60(f) and 110(1)(h) would appear to be the following: the taxpayer referred to in section 60(f) is the student himself who pays his own tuition fees, whereas the taxpayer referred to in section 110(1)(h) is the parent who pays the tuition fees of the student he supports. In section 60(f), the range of educational institutions is very wide, whereas in section 110(1)(h) it is restricted to assistance for educational programs.

I believe that these two distinctions should be considered when examining precedents, since the Court has never had to decide as to the scope of the provisions in section 110(1)(h), which provide for the deduction of tuition fees by the parent of the student. I believe that it will prove useful to examine the precedents nonetheless, keeping in mind that the context is different for section 110(1)(h). Since the Ste. Foy CEGEP where Mrs. Gaudet studied in 1973 is an educational institution provided for under section 60(f)(iv) of the aforementioned Act, she would have been entitled to deduct her tuition fees from her taxable income had she had one, and had she paid these fees herself.

In the cases decided by the Tax Appeal Board, the Exchequer Court and the Federal Court, the meaning of the expression "student in full-time attendance" (and "*un étudiant qui suivait [les cours] à plein temps*" in French) in section 11(1)(qb) and in section 60(f) of the Act now in effect, in respect of a student who pays his tuition fees himself, had to be established.

Two contrary judgments were handed down, one by Dumoulin J. of the Exchequer Court, affirming by an oral decision from the Bench the judgment of Mr. W. S. Fisher, then a Member of the Tax Appeal Board, and the other by Heald J. of the Federal Court. Each of these cases was decided on the basis of the provisions of section 11(1)(qb) of

Il faut préciser que le contexte de cette expression dans la Loi de 1948 n'est pas le même que celui de l'article 110(1)h de la Loi. Cet article 110(1)h indique les conditions d'application qui sont définies à l'article 110(9)a),b) et c). A mon avis, les définitions peuvent influencer sur la signification à être donnée à l'expression «étudiant fréquentant à plein temps».

Les différences entre les articles 60f) et 110(1)h) m'apparaissent être les suivantes: le contribuable visé à l'article 60f) est l'étudiant lui-même qui paie ses cours tandis que le contribuable visé à l'article 110(1)h) est le parent qui paie les frais de scolarité de l'étudiant qu'il soutient; à l'article 60f) le choix des établissements d'enseignement est très vaste tandis qu'à l'article 110(1)h) il est restreint à l'aide à la formation.

Il me semble qu'il faille considérer ces deux distinctions en étudiant la jurisprudence, vu que la Cour n'a jamais eu à décider de la portée des dispositions de l'article 110(1)h) qui accordent la déduction des frais scolaires au parent de l'étudiant. Je crois qu'il sera quand même utile d'étudier cette jurisprudence en ayant bien soin de ne pas oublier que le contexte est différent à l'article 110(1)h). Le CEGEP de Ste-Foy où Mme Gaudet a étudié durant l'année 1973 étant un établissement d'enseignement prévu à l'article 60f)(iv) de la Loi déjà cité, elle aurait eu le droit de déduire ces frais scolaires de son revenu imposable si elle en avait eu un et si elle avait acquitté elle-même ces frais.

Dans les affaires jugées par la Commission d'appel de l'impôt sur le revenu, la Cour de l'Échiquier et la Cour fédérale, il fallait établir la signification de l'expression «*student in full-time attendance*», en français «un étudiant qui suivait [les cours] à plein temps» à l'article 11(1)qb), équivalant à 60f) de la Loi en vigueur maintenant, régissant le cas où l'étudiant paie lui-même les frais scolaires.

Il y a deux jugements contraires, l'un de la Cour de l'Échiquier par le juge Dumoulin, qui a confirmé par une décision orale sur le banc le jugement de M^e W. S. Fisher, alors commissaire à la Commission d'appel, et l'autre de la Cour fédérale par le juge Heald. Chacune de ces affaires a été décidée en vertu des dispositions de l'article

the 1948 Act, where the context is not the same as for section 110(1)(h) of the Act in effect in 1973. Consequently, I believe that I need not refer to the precedents, except as to the manner of interpreting section 110(1)(h), that is, whether it should be liberally or strictly interpreted.

In *Moore v. M.N.R.*,¹ the late Mr. W. S. Fisher, Q.C., Member of the Tax Appeal Board, stated the following with respect to interpretation, at pages 735 and 736:

I fully realize that there is a rule established by the Courts that exemption provisions, including, no doubt, provisions regarding deductions, should be strictly construed. This, however, is an interpretation in connection with taxation statutes which has been established by the Courts and is not found, so far as I am aware, in any legislation enacted by the Parliament of Canada. Indeed the Parliament of Canada, in s. 15 of the *Interpretation Act*, c. 158, R.S.C. 1952, has provided as follows:

15. Every Act and every provision and enactment thereof, shall be deemed remedial, whether its immediate purport is to direct the doing of any thing that Parliament deems to be for the public good, or to prevent or punish the doing of any thing that it deems contrary to the public good; and shall accordingly receive such fair, large and liberal construction and interpretation as will best ensure the attainment of the object of the Act and of such provision or enactment, according to its true intent, meaning and spirit. [The italics are mine.]

This provision in the law as enacted by Parliament is one of long standing, and if it comes in conflict with a rule established by the Courts, it is my opinion that the parliamentary law should take precedence if it is the opinion of the Court or a Board that the true intent and spirit of the legislation enacted by Parliament is of such a nature that it should not be interpreted only in the narrowest sense which might be put upon the specific words contained in the said legislation—unless, of course, there is a very clear indication that Parliament intended the words enacted by it to be open only to an extremely strict interpretation within the terms of a set definition.

From my reading of the provisions of paragraph (qb) (quoted above), I am of the opinion that Parliament did not intend that too strict an interpretation should be put upon either of the following expressions “in full-time attendance” or “other educational institution in Canada”. Parliament was no doubt well aware that many students, for example those in medicine, spend only some seven or eight months at university during the first two or three years of their course, and for the balance of the year take employment in any number of types of occupation in order to derive income from which they may be enabled to pay, not only their medical school fees, but also their board and lodging while in attendance at a medical college away from home.

¹ 63 DTC 734.

11(1)qb) de la Loi de 1948 où le contexte n'est pas le même que celui de l'article 110(1)h) de la Loi en vigueur en 1973. Conséquemment, je ne crois pas devoir référer à la jurisprudence autrement que pour les fins de la manière d'interpréter l'article 110(1)h), c'est-à-dire, l'interpréter d'une façon libérale ou d'une façon stricte.

Dans l'affaire *Moore c. M.R.N.*¹ feu M^e W. S. Fisher, c.r., commissaire à la Commission d'appel de l'impôt, dit ceci quant à l'interprétation, pages 735 et 736:

[TRADUCTION] Je conçois nettement qu'il existe une règle établie par les tribunaux selon laquelle les dispositions d'exemption, y inclus, sans aucun doute, celles concernant les déductions, doivent être interprétées de façon stricte. Cependant, il s'agit là d'une interprétation établie par les tribunaux, qui touche les lois fiscales et ne se retrouve dans aucun texte législatif adopté par le Parlement du Canada, en autant que je sache. De fait, le Parlement du Canada, à l'art. 15 de la *Loi d'interprétation*, c. 158, S.R.C. 1952, a prévu ce qui suit:

15. Toute loi, y compris chacune de ses prescriptions et dispositions, est censée réparatrice, qu'elle ait pour objet immédiat d'ordonner un acte que le Parlement considère d'intérêt public ou d'empêcher ou de punir un acte qu'il juge contraire à cet intérêt, et elle doit donc être interprétée de la façon juste, large et libérale, la plus propre à assurer la réalisation de son objet, conformément à son sens, son intention et son esprit véritables. [Mis en italiques par mes soins.]

Cette disposition de la loi, dans sa forme adoptée par le Parlement, est consacrée depuis longtemps et si elle vient en conflit avec une règle établie par les tribunaux, je suis d'avis que la loi adoptée par le Parlement doit avoir préséance si le tribunal ou une commission estime que le sens et l'esprit véritables de la loi adoptée par le Parlement sont de nature telle qu'elle ne doit pas être interprétée de façon à donner aux termes précis contenus dans ladite loi un sens restreint uniquement sauf si, bien entendu, il ressort clairement que le Parlement avait l'intention de ne donner aux termes adoptés par lui qu'une interprétation extrêmement stricte dans le cadre d'une définition bien établie.

Après avoir lu les dispositions de l'alinéa qb) (précité), je suis d'avis que le Parlement n'avait pas l'intention de donner à l'une ou l'autre des expressions «qui suivait à plein temps» ou «autre institution d'enseignement au Canada» une interprétation trop stricte. Sans aucun doute, le Parlement n'ignorait pas que de nombreux étudiants, par exemple, ceux en médecine, ne passent que quelque sept ou huit mois par année à l'université au cours des deux ou trois premières années de leur cours et que, pendant le reste de l'année, ils exercent tous genres d'emplois afin de gagner un revenu qui leur permette de payer, non seulement leurs frais de scolarité en médecine, mais également leurs frais de repas et logement engagés alors qu'ils sont absents de chez eux, dans le cadre de cours suivis dans une faculté de médecine.

¹ 63 DTC 734.

Similar observations could be made in connection with students in dentistry, theology, or a number of other professions where students must go through a prescribed course of instruction in order to be fully qualified to offer their services to the public in their chosen field, and surely Parliament must have been aware of this situation when enacting its legislation and when it used the term "in full-time attendance at a[n] . . . educational institution in Canada in a course at a post-secondary school level."

As for the interpretation to be given to "attendance", the following is stated at pages 739 and 740 of the same judgment:

In his notice of appeal to the Board, the appellant stated that the correspondence course portion of his training and instruction covered the period "from September through April, inclusive, with variations of a couple of weeks due to a varying number of lessons in different years," and dealt with the *theory* of accountancy. In the said notice of appeal, the appellant dealt with the word "attendance", and submitted that *physical* attendance was not necessary. He quoted the *Oxford English Dictionary* as defining the word "attendance" as "the act of attending", and since "attending" is the present participle of the verb "to attend", he looked to the definition of "attend", which read as follows: "1. To turn the mind to; 2. To apply oneself to; or 3. Be present at." He submitted, therefore, that it was very obvious, from the facts in connection with his own case, that it was necessary for him to both "turn his mind to" and "apply himself to" the course in question, and accordingly he contended that the requirements of attendance, as stipulated in the *Income Tax Act*, were met, beyond any doubt, in the case of the chartered accountant's course. He submitted that it was not necessary that there should be physical attendance at any institution, although in fact there was physical attendance by the appellant at his principal's office where he received his *practical* instruction. The appellant contended that it was most unreasonable and unrealistic for the respondent to attempt to confine the meaning of the word "attendance" to the third definition, only, and to argue that the meaning of "attendance" was not met also by the first two definitions of the verb "to attend" as quoted above.

At page 741 of the same judgment, it is stated that:

In the light of all these representations, and the facts in connection with this particular taxpayer's case, and my understanding of the intention of the legislature when s. 11(1)(qb) of the *Income Tax Act* was enacted, and in view of the "fair, large and liberal construction and interpretation" which I think should be given to the wording as contained in the said paragraph, I have reached the conclusion that this appeal should be allowed for the reasons indicated above and, more particularly, for the reasons outlined by the appellant in his notice of appeal in support of the interpretations which he considers should be put upon the words "full-time attendance" and "other educational institution", with which I am in agreement.

On peut dire la même chose des étudiants en art dentaire, en théologie, ou des étudiants se dirigeant vers d'autres professions qui exigent qu'ils aient suivi un programme d'enseignement déterminé afin d'acquérir la compétence voulue pour exercer leur profession auprès du public et très certainement, le Parlement avait connaissance de cette situation lorsqu'il a adopté sa loi et employé l'expression «qui suivait à plein temps, à un[e] . . . institution d'enseignement au Canada, un cours d'un niveau scolaire post-secondaire».

Quant au sens à être donné à «*attendance*», nous lisons, dans le même jugement, pages 739 et 740:

[TRADUCTION] Dans son avis d'appel à la Commission, l'appelant a déclaré que la partie de son programme de formation et d'enseignement qui se faisait sous forme de cours par correspondance s'étendait «de septembre à avril, inclusivement, avec une discontinuité de quelques semaines due à un nombre varié de cours suivis pendant des années différentes» et traitait des *principes* de comptabilité. Dans ledit avis, l'appelant a étudié le sens du mot «*attendance*» et a fait valoir que la présence *effective* à un cours n'était pas un critère obligatoire. Il a cité la définition d'«*attendance*» tirée du *Oxford English Dictionary* comme étant «le fait de suivre» et puisque «*attending*» est le participe présent du verbe «*to attend*», il s'est reporté à la définition d'«*attend*» qui se lit comme suit: «1. Porter son attention sur; 2. s'occuper de quelque chose; ou 3. assister à, suivre.» L'appelant a fait valoir, par conséquent, que, des faits se rapportant à sa propre cause, il ressortait très clairement qu'il lui était nécessaire à la fois de «porter son attention sur» et «s'occuper» du cours en cause, et par conséquent, il a soutenu que les exigences relatives à la présence, telles que stipulées dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ont été remplies, hors de tout doute, en ce qui concerne le cours conduisant au diplôme de comptable agréé. Il a fait valoir que la présence effective dans n'importe quelle institution n'était pas nécessaire bien qu'en fait l'appelant ait été effectivement présent à son cours puisqu'il recevait son enseignement *pratique* au bureau de son employeur. L'appelant a soutenu que l'intimé faisait preuve d'une attitude fort peu raisonnable et très éloignée de la réalité en tentant de restreindre le sens du mot «*attendance*» à la troisième définition seulement, et d'arguer que le sens d'«*attendance*» n'était pas couvert par les deux premières définitions précitées du verbe «*to attend*».

et, toujours dans le même jugement, nous trouvons plus loin, page 741:

[TRADUCTION] A la lumière de toutes ces déclarations, des faits relatifs à la cause du contribuable en l'espèce, et de ma compréhension de l'intention du Parlement lorsqu'il a adopté l'art. 11(1)(qb) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et, compte tenu de mon opinion selon laquelle le libellé dudit alinéa «doit donc être interprété de la façon juste, large et libérale», je conclus que le présent appel doit être accueilli pour les motifs précités et, plus précisément, pour les motifs exposés par l'appelant dans son avis d'appel étayant les interprétations que doivent recevoir, à son avis, les expressions «qui suivait à plein temps» et «autre institution d'enseignement», interprétations auxquelles je souscris.

This judgment was affirmed by the oral decision of Dumoulin J., dismissing the appeal of the Minister of National Revenue.

The same interpretation of the provisions of section 11(1)(qb) as in *Moore v. M.N.R.* was given by Cecil L. Snyder, Q.C., Chairman of the Tax Appeal Board, in *Carson v. M.N.R.*,² where he stated at page 426:

Tuition fees were paid by the appellant for a course which he was required by the terms of his contract to pursue. In the year 1963, section 11(1)(qb) of the *Income Tax Act* permitted the deduction of tuition fees paid by a student in full-time attendance at an educational institution in Canada in a course at a post-secondary school level. This section was reviewed in *Moore v. Minister of National Revenue*, 63 DTC 734, 33 Tax A.B.C. 160, and it was held that the instruction received by a student in accountancy, articulated to a chartered accountant who was a member of the Institute of Chartered Accountants of British Columbia, and pursuing his studies through a "correspondence course", was instruction in a course at post-secondary school level. It was decided that the appellant in the *Moore* case was in full-time attendance at an educational institution and entitled to deduction of his tuition fees. In the *Moore* appeal it was further held by this Board, and the decision was affirmed by oral judgment in the Exchequer Court of Canada, that the provisions of section 11(1)(qb) should receive a fair, large and liberal construction and interpretation to ensure the attainment of the object of the Act. It would seem, indeed, that this was the intent of Parliament because in 1964 paragraph (qc) was enacted and it provided for the deduction of tuition fees paid to an educational institution providing courses at a post-secondary school level if such amount exceeded \$25. This new enactment did not require "full-time attendance" at an educational institution. Of course, this paragraph (qc) is not applicable to the taxation year 1963 but it seems to confirm the intention of Parliament that tuition fees paid by a student pursuing a course at post-secondary school level are deductible from his income in any event. The appellant's evidence indicated that he continued his studies commenced in the summer of 1963 throughout the year with assistance from the principal of the school. This fact, considered with the decision in the *Moore* case and the subsequent enactment of paragraph (qc) of section 11(1), leads to the conclusion that the appellant should be permitted to deduct from his income tuition fees paid in 1963.

It should be noted that Chairman Snyder referred to an amendment to the Act in the following year to try to determine the intent of Parliament. In 1964, new provisions had been adopted, those of section 11(1)(qc) of the 1948 Act, and at page 426 *ibid.* it is stated that:

Although section 11(1)(qc), enacted in 1964, permits the deduction of tuition fees paid by a taxpayer, it is noted that

Ce jugement fut confirmé par la décision orale du juge Dumoulin, déboutant le ministre du Revenu national de son appel.

La même façon d'interpréter les dispositions de l'article 11(1)(qb) que dans l'affaire *Moore c. M.R.N.* fut suivie par le président Cecil L. Snyder, c.r., de la Commission d'appel de l'impôt dans l'affaire *Carson c. M.R.N.*² où, à la page 426, il écrit:

[TRADUCTION] L'appelant a payé des frais de scolarité pour un cours qu'il était tenu de suivre aux termes de son contrat. L'article 11(1)(qb) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en vigueur en 1963, autorisait la déduction des frais de scolarité versés par un étudiant qui suivait à plein temps, à une institution d'enseignement au Canada, un cours de niveau scolaire post-secondaire. Cet article a été étudié dans *Moore c. Le ministre du Revenu national*, 63 DTC 734, 33 Tax A.B.C. 160, et il a été décidé que l'enseignement reçu par un étudiant en comptabilité, en stage chez un comptable agréé membre de l'Institut des comptables agréés de la Colombie-Britannique, et poursuivant ses études par voie d'un «cours par correspondance» équivalait à un cours de niveau scolaire post-secondaire. Il a été statué que l'appelant dans l'affaire *Moore* suivait à plein temps un cours à une institution d'enseignement et avait droit à la déduction de ses frais de scolarité. En appel, la présente commission a de plus statué, et sa décision a été confirmée par la Cour de l'Échiquier du Canada dans un jugement oral, que les dispositions de l'article 11(1)(qb) doivent recevoir une interprétation juste, large et libérale afin d'atteindre le but visé par la Loi. Il appert, de fait, que c'était là l'intention du Parlement puisqu'en 1964, ce dernier adoptait l'alinéa (qc) qui prévoyait la déduction des frais de scolarité payés à une institution d'enseignement dispensant des cours de niveau scolaire post-secondaire si ce montant excédait \$25. Ce nouvel alinéa n'exigeait pas d'un étudiant qu'il suive «à plein temps» un cours à une institution d'enseignement. Bien entendu, l'alinéa (qc) ne s'applique pas à l'année d'imposition 1963 mais semble confirmer l'intention du Parlement voulant que les frais de scolarité payés par un étudiant suivant un cours d'un niveau scolaire post-secondaire soient déductibles de son revenu en tout état de cause. La preuve de l'appelant a démontré qu'il a poursuivi pendant toute l'année, avec l'aide du directeur de l'école, ses études qui ont débuté au cours de l'été 1963. Ce fait, pris en considération avec la décision rendue dans *Moore* et l'adoption subséquente de l'alinéa 11(1)(qc), nous amène à conclure que l'appelant doit être autorisé à déduire de son revenu les frais de scolarité payés par lui en 1963.

Il faut noter que le président Snyder réfère à une modification de la Loi de l'année suivante pour tenter d'établir l'intention du législateur. En 1964 il y eut des dispositions nouvelles adoptées: celles de l'article 11(1)(qc) de la Loi de 1948 et nous lisons à la page 426 *ibid.*:

[TRADUCTION] Bien que l'article 11(1)(qc), adopté en 1964, autorise la déduction des frais de scolarité payés par un contri-

² 66 DTC 424.

² 66 DTC 424.

section 5(1)(a) which sets out specifically the deductions permitted from income received from an office or employment was not amended in 1964 to include the deduction provided in paragraph (qc) from income arising from an office or employment. Surely it was not the intention of Parliament to deny to employed persons the deduction set out in section 11(1)(qc). Such an interpretation would lead to a distorted result to hold that the provisions of section 11(1)(qc) are applicable only to self-employed persons or those with income from other sources. It is likely that paragraphs (qb) and (qc) of section 11(1) were enacted to encourage students to pursue higher education and it would defeat the purpose of the legislators if a narrow and limited interpretation was given to these provisions.

I would respectfully distinguish the case at bar from the judgment of Heald J. in *M.N.R. v. Ritchie*³ with respect to the interpretation to be given to such provisions, because I believe that section 110(1)(h) requires a more liberal interpretation, and further, I believe that the fact that the case at bar comes under section 110(1)(h), where the context is not the same as for section 11(1)(qb) of the 1948 Act, is sufficient in itself to distinguish it from *Ritchie*.

In *Ritchie*, Heald J. did not have to consider provisions similar to those in section 110(9)(a),(b) and (c), which define the following expressions for the purpose of sections 110(1)(g) and 110(1)(h): “designated educational institution” in paragraph (a), “qualifying educational program” in paragraph (b), and “supporting individual” in paragraph (c).

Section 110(9)(b), cited above, defines “qualifying educational program” as a program of not less than three consecutive weeks’ duration in which the student spends at least ten hours per week on courses or work in the program.

There were no provisions similar to those in section 110(9)(a),(b) and (c) in sections 11(1)(qb) and 11(1)(qc) of the 1948 Act, except the reference to thirteen consecutive weeks for a university outside Canada in section 11(1)(qb).

I believe that since Parliament required in section 110(9)(b) for the purposes of section 110(1)(h) a program of not less than three consecutive weeks’ duration and courses or work

buable, il faut noter que l'article 5(1)a qui prévoit spécifiquement la nature des déductions s'appliquant à un revenu provenant d'une charge ou d'un emploi n'a pas été modifié en 1964 afin d'inclure la déduction prévue à l'alinéa qc) afférente à un revenu provenant d'une charge ou d'un emploi. Ce n'était certainement pas l'intention du Parlement de soustraire les personnes possédant un emploi à la déduction prévue à l'article 11(1)qc). Une telle interprétation aurait pour effet de fausser la décision voulant que les dispositions de l'article 11(1)qc) s'appliquent uniquement à des travailleurs autonomes ou à ceux qui reçoivent un revenu provenant d'autres sources. Les alinéas 11(1)qb) et qc) ont été adoptés vraisemblablement afin d'encourager les étudiants à poursuivre leurs études et le but visé par les législateurs serait frustré si une interprétation restreinte était donnée à ces dispositions.

C'est avec déférence que je distingue l'affaire présente du jugement du juge Heald dans l'affaire *M.R.N. c. Ritchie*³ quant à la façon d'interpréter de telles dispositions, parce que je crois que le texte de l'article 110(1)h) requiert une interprétation libérale et de plus, ce qui, en soi, est suffisant pour distinguer l'affaire devant moi de l'affaire *Ritchie*, c'est que l'affaire présente est régie par les dispositions de l'article 110(1)h) où le contexte n'est pas le même que celui de l'article 11(1)qb) de la Loi de 1948.

Dans l'affaire *Ritchie*, le juge Heald n'avait pas à considérer des dispositions semblables à celles des articles 110(9)a),b) et c) qui définissent au fin de l'article 110(1)g) et h) les expressions suivantes: «établissement d'enseignement désigné» à l'alinéa a); «programme de formation» à l'alinéa b) et «particulier assumant les frais d'entretien» à l'alinéa c).

L'alinéa b) de l'article 110(9) que j'ai cité plus haut définit «programme de formation» comme étant celui d'une durée d'au moins 3 semaines consécutives au cours desquelles l'étudiant doit consacrer au moins 10 heures par semaine à des cours ou à des travaux prévus au cours.

Il n'y avait aucune disposition semblable à celles de l'article 110(9)a),b) et c) dans la Loi de 1948 aux articles 11(1)qb) et 11(1)qc) sinon la référence à 13 semaines consécutives pour une université à l'extérieur du Canada à l'article 11(1)qb).

Il me semble que si le législateur a requis à l'article 110(9)b) pour les fins de l'article 110(1)h) un programme d'une durée minimum de 3 semaines consécutives et des cours ou des travaux requé-

³ 71 DTC 5503.

³ 71 DTC 5503.

requiring at least ten hours per week, this criterion can and must be used to determine whether a student is in full-time attendance at a designated educational institution.

Since the wife of plaintiff was enrolled in a program of thirteen consecutive weeks' duration, with seven hours of courses and ten hours of work per week, since plaintiff met the requirements of section 110(9)(a), which defines a "designated educational institution", and the Ste. Foy CEGEP is such an institution, and since plaintiff also met the requirements of section 110(9)(c), which defines a "supporting individual", I believe that the provisions of section 110(1)(h) apply: all the requirements of section 110(1)(h) have been met, as is shown by the evidence. Consequently, plaintiff is entitled to deduct \$200 from his taxable income for 1973, this amount being equal to the sum of \$50 for each month during which his wife was taking the course, as provided for in the aforementioned section.

I firmly believe that the definition of "qualifying educational program" in section 110(9)(b) provides us with a useful and reasonable criterion of whether a person is a "student . . . in full-time attendance at a designated educational institution" for the purposes of section 110(1)(h). A person fits this description when he attends a designated educational institution and is enrolled in a course of the duration provided for in section 110(9)(b), that is, a course of not less than three consecutive weeks' duration, and spends a minimum of ten hours per week on courses or work in the program.

Had Parliament intended us to refer to the personal qualifications of the student, as was maintained at the hearing, I do not see why it would have legislated as it did in section 110(9)(b).

This interpretation of section 110(1)(h), which, on the one hand, avoids considering each student's case with respect to the time available for his training program, and on the other hand, enables us to judge clearly whether a student qualifies as a student in full-time attendance at a designated

rant 10 heures au moins chaque semaine, ce critère peut et doit être utilisé pour déterminer si un étudiant fréquente un établissement d'enseignement à plein temps.

^a L'épouse du demandeur suivant un programme d'une durée de 13 semaines consécutives au rythme de 7 heures de cours par semaine et de 10 heures de travaux par semaine, et le demandeur rencontrant les conditions requises par les dispositions de l'article 110(9)(a) qui définissent un établissement d'enseignement désigné, et le CEGEP de Ste-Foy étant un tel établissement, et le demandeur rencontrant également les conditions requises par les dispositions de l'article 110(9)(c) qui définissent l'expression «particulier assumant les frais d'entretien», à mon avis, les dispositions de l'article 110(1)(h) s'appliquent puisque toutes les conditions requises par l'article 110(1)(h) sont remplies, et en effet la preuve dans l'affaire présente le démontre. Le demandeur, par conséquent, a droit à la déduction de \$200 de son revenu imposable pour l'année 1973, ce montant étant la somme de \$50 pour chaque mois du cours suivi par son épouse, tel qu'il est prévu audit article.

C'est mon opinion bien arrêtée que la définition de «programme de formation» à l'article 110(9)(b) nous donne un critère utile et raisonnable pour déterminer, aux fins de l'article 110(1)(h), quelle personne est «étudiant fréquentant à plein temps un établissement d'enseignement désigné». Cette personne est celle qui fréquente une institution d'enseignement désignée et y suit un cours de la durée énoncée à l'article 110(9)(b), à savoir un cours d'une durée minimum de 3 semaines consécutives, et consacre à ce cours où à des travaux prévus dans ce cours, un minimum de 10 heures par semaine.

^h Si le législateur avait voulu que l'on se réfère, comme on le prétendait au cours de l'audition, aux qualités personnelles de l'étudiant, je ne vois pas du tout l'utilité qu'il y aurait eue à légiférer de la façon établie à l'article 110(9)(b).

Cette façon d'interpréter l'article 110(1)(h) qui, d'une part, évite d'examiner la situation de chaque étudiant quant au temps disponible pour son programme de formation et qui, d'autre part, permet de juger de façon bien nette s'il se qualifie comme étudiant fréquentant à plein temps une institution

educational institution, appears to correspond very well with the intent of Parliament.

The fact that the wife of plaintiff was considered a part-time student by the institution she attended for purposes of establishing tuition fees does not mean that she has to be considered as such, that is, a part-time student for the purposes of income tax, since Parliament provided in section 110(9)(b) that a minimum of three consecutive weeks and ten hours of courses or work in the program per week will be considered sufficient to be entitled to the deduction under section 110(1)(h) of the Act, provided that all other conditions are met.

This designation by the educational institution does not bind the Department any more than the designation of capital with respect to a payment received by one of the parties to a contract affects it if this payment is considered to be income under a provision of the Act or by the courts.

Further, I believe that this interpretation of section 110(1)(h) does away with all possibilities of discrimination, since there is a fixed criterion with regard to the duration and no reference to the individual situation of the student.

The appeal of plaintiff is therefore allowed and the assessment cancelled, and defendant will pay the costs of the case.

d'enseignement désignée, me semble répondre tout à fait aux intentions du législateur.

Le fait que l'épouse du demandeur ait été considérée, pour les fins d'établir les frais de scolarité, c'est-à-dire comme étudiante à temps partiel, par l'institution d'enseignement qu'elle fréquentait, n'implique nullement qu'elle doive être considérée comme telle, c'est-à-dire étudiante à temps partiel, pour les fins de l'impôt sur le revenu, vu que le législateur a prévu à l'article 110(9)b) un minimum de 3 semaines consécutives et de 10 heures de cours, ou de travaux se rapportant au cours, par semaine, pour avoir droit, toutes les autres conditions étant rencontrées, à la déduction permise par l'article 110(1)h) de la Loi.

Cette désignation par l'établissement d'enseignement ne lie pas plus le Ministre que la désignation de capital, donnée à un paiement reçu par une des parties à un contrat, ne peut le lier si ce paiement est reconnu comme revenu par une disposition de la Loi ou par la jurisprudence.

De plus, je crois que cette façon d'interpréter l'article 110(1)h) écarte toute possibilité de discrimination vu qu'il y a un critère fixe de temps et aucune référence à la condition individuelle de l'étudiant.

L'appel du demandeur est accepté et la cotisation est annulée et la défenderesse paiera les frais de la cause.