

A-284-03  
2004 FCA 414

A-284-03  
2004 CAF 414

**Scott Irwin Simser** (*Appellant*)

**Scott Irwin Simser** (*appelant*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen** (*Respondent*)

**Sa Majesté la Reine** (*intimée*)

and

et

**Canadian Hearing Society** (*Intervener*)

**Société canadienne de l'ouïe** (*intervenante*)

*INDEXED AS: SIMSER v. CANADA (F.C.A.)*

*RÉPERTORIÉ : SIMSER c. CANADA (C.A.F.)*

Federal Court of Appeal, Stone, Nadon and Sharlow  
J.J.A.—Toronto, May 13; Ottawa, December 7, 2004.

Cour d'appel fédérale, juges Stone, Nadon et Sharlow,  
J.C.A.—Toronto, 13 mai; Ottawa, 7 décembre 2004.

*Income Tax — Income Calculation — Appeal from T.C.C. decision funds received by appellant under Special Opportunities Grant for Disabled Students with Permanent Disabilities (SOGD) bursary within meaning of Income Tax Act, s. 56(1)(n) — Appellant deaf student in bar admission course — Request for accommodation denied by Law Society of Upper Canada — Employer (Department of Justice) agreed to fund needed services on condition appellant first apply for SOGD — Word “bursary” as defined in dictionaries grant given to students in need of financial help to allow them to continue studies — Wording of s. 56(1)(n) must receive liberal interpretation — SOGD not available to all disabled students, but only to those meeting financial, educational criteria — Appellant not receiving SOGD by reason only of disability — SOGD granted to appellant falling within ambit of Act, s. 56(1)(n)—Appeal dismissed.*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Appel d'une décision de la C.C.I. qui a conclu que les sommes reçues par l'appelant au titre des Subventions pour initiatives spéciales en faveur des étudiants atteints d'un handicap permanent (SEH) constituaient une bourse d'études au sens de l'art. 56(1)n de la Loi de l'impôt sur le revenu — L'appelant est un étudiant atteint de surdité inscrit au cours de formation professionnelle du Barreau — La demande d'aménagements spéciaux avait été rejetée par le Barreau du Haut-Canada — L'employeur, le ministère de la Justice, avait accepté de financer les services requis à la condition que l'appelant demande d'abord une SEH — Dans les dictionnaires, le mot « bourse » est défini comme une subvention accordée aux étudiants qui ont besoin d'une aide financière pour continuer leurs études — Le texte de l'art. 56(1)n doit recevoir une interprétation libérale — La SEH n'est pas offerte à tous les étudiants handicapés, mais seulement à ceux qui répondent aux critères touchant les études et la situation financière — L'appelant n'a pas reçu la SEH en raison simplement de son handicap — La SEH accordée à l'appelant entre dans le champ de l'art. 56(1)n de la Loi—Appel rejeté.*

*Constitutional Law — Charter of Rights — Equality Rights — Whether inclusion of Special Opportunities Grant for Disabled Students with Permanent Disabilities (SOGD) in appellant's income violating Charter, s. 15 rights as being discriminatory — Test enunciated by S.C.C. in Law v. Canada (Minister of Employment and Immigration) applied — SOGD not awarded to appellant in fulfilment of duty of accommodation, not given exclusively on basis of disability — Right to be accommodated not generic right enforceable against institution of choice — Fact that appellant had no discretion with respect to use of SOGD funds not sufficient to conclude treated differently — Inclusion of SOGD in appellant's income not resulting in unequal impact upon*

*Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à l'égalité — L'inclusion des Subventions pour initiatives spéciales en faveur des étudiants atteints d'un handicap permanent (SEH) dans le revenu de l'appelant portait-elle atteinte aux droits que lui garantissait l'art. 15 de la Charte parce qu'elle est discriminatoire? — Application du critère énoncé par la C.S.C. dans l'arrêt Law c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration) — La SEH n'a pas été accordée à l'appelant dans l'accomplissement d'une obligation d'accommodation et elle ne lui a pas été versée uniquement en raison de son handicap — Son droit d'obtenir des services spéciaux n'est pas un droit générique exécutoire à l'encontre de l'établissement de son choix — L'appelant n'était pas*

*persons with disabilities.*

*Human Rights — Law Society denying deaf bar admission student's request for accommodation pursuant to Ontario Human Rights Code — Right to receive requested services apparently unconditional, not depending on financial situation, merits of application — Special Opportunities Grant for Disabled Students with Permanent Disabilities (SOGD) awarded by Ministry of Education, HRDC not fulfillment of duty to accommodate because reserved for students attaining satisfactory scholastic standard, in need of financial assistance — Appellant's right to accommodation against Law Society — Neither HRDC nor Ministry of Education owed him duty of accommodation — Inclusion of SOGD in appellant's income not discriminatory.*

This was an appeal from a decision of the Tax Court of Canada ruling that funds received by the appellant pursuant to the Special Opportunities Grant for Disabled Students with Permanent Disabilities (SOGD) constituted a bursary within the meaning of paragraph 56(1)(n) of the *Income Tax Act* and that the inclusion thereof by the Minister of National Revenue in the appellant's income for the 1997 taxation year was valid. The appellant, who was born deaf, attended Law School at Osgoode Hall from September 1994 to April 1997. Upon completion of his law studies and obtaining a law degree, he enrolled in the Bar Admission Course administered by the Law Society of Upper Canada. Upon enrolling in Phase I of the Bar Admission Course in May of 1997, the appellant requested the Law Society to pay for accommodation inside the classroom, notably for sign language interpretation services and real-time captioning services. The Law Society denied the applicant's request for accommodation. However, the federal Department of Justice, where he had obtained employment as an articling student, agreed to pay for those services, but on condition that the appellant first apply for an SOGD. The SOGD is a program funded jointly by the Ministry of Education and Training for Ontario (40%) and the Department of Human Resources Development Canada (HRDC) (60%). Although the appellant was found to qualify for the program, he was advised by the Ministry of Education that the maximum amount available to him was \$2,000, which he used to pay for sign language expenses totalling \$1,978.50. The Minister included the SOGD in the appellant's 1997 income, pursuant to paragraph 56(1)(n) of the Act, on the ground that the SOGD was a bursary. As a result, the appellant was obliged to pay an additional sum of \$588.90 in taxes for

*libre de disposer comme il l'entendait de la SEH obtenue, mais cela ne permet pas de dire qu'il a été traité différemment — L'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appellant n'entraîne pas une inégalité pour les personnes handicapées.*

*Droits de la personne — Le Barreau a rejeté la demande d'aménagements spéciaux présentée par un étudiant atteint de surdité inscrit au cours de formation professionnelle conformément au Code des droits de la personne de l'Ontario — Le droit d'une personne de recevoir les services demandés semble être un droit inconditionnel, qui ne dépend pas de sa situation financière ni du bien-fondé de sa requête — Les Subventions pour initiatives spéciales en faveur des étudiants atteints d'un handicap permanent (SEH) accordées par le ministère de l'Éducation et DRHC n'équivalent pas à une obligation de fournir des aménagements spéciaux, parce qu'elles sont réservées aux étudiants qui atteignent un niveau et des résultats satisfaisants et qui ont besoin d'une aide financière — L'appellant devait exercer ses droits à des aménagements spéciaux contre le Barreau — Ni DRHC ni le ministère de l'Éducation n'avait envers lui une obligation d'accommodation — L'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appellant n'est pas discriminatoire.*

Il s'agissait d'un appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt qui a conclu que les sommes reçues par l'appellant au titre des Subventions pour initiatives spéciales en faveur des étudiants atteints d'un handicap permanent (SEH) constituaient une bourse d'études au sens de l'alinéa 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et que l'inclusion de cette bourse par le ministre du Revenu national dans le revenu de l'appellant pour l'année d'imposition 1997 était valide. L'appellant, qui est né avec une surdité, a fréquenté l'école de droit Osgoode Hall de septembre 1994 à avril 1997. Après avoir terminé ses études de droit et obtenu un diplôme de droit, il s'est inscrit au cours de formation professionnelle du Barreau, donné par le Barreau du Haut-Canada. Lorsqu'il s'est inscrit à la phase I du cours de formation professionnelle du Barreau en mai 1997, l'appellant a demandé au Barreau d'assumer les frais des aménagements spéciaux qui lui seraient destinés dans la salle de cours, plus précisément les services d'interprétation du langage gestuel et les services de sous-titrage en temps réel. Le Barreau avait refusé au candidat sa demande de prise en charge. Toutefois, le ministère fédéral de la Justice, où il avait obtenu un emploi comme étudiant stagiaire a accepté de payer les services susdits, mais à la condition que l'appellant demande d'abord une SEH. La SEH est un programme financé conjointement par le ministère de l'Éducation et de la Formation de l'Ontario (le ministère de l'Éducation) à un niveau de 40 p. 100 et par le ministère du Développement des ressources humaines Canada (DRHC) à un niveau de 60 p. 100. On a estimé que l'appellant répondait aux conditions du programme, mais il fut informé par le ministère de l'Éducation que la somme maximale qu'il pouvait obtenir était de 2 000 \$, qu'il a affectée à

that year. He appealed the Minister's reassessment to the Tax Court and argued that the SOGD was not a "bursary" within the meaning of paragraph 56(1)(n) of the Act. He also submitted that, if the grant was a bursary, the inclusion thereof in his income constituted a violation of his rights under section 15 of the Charter. The Tax Court Judge rejected both arguments. Two main issues were raised on appeal: (1) whether the SOGD is a bursary within the meaning of paragraph 56(1)(n) of the Act; (2) if so, whether Revenue Canada's decision to include the SOGD in the appellant's income contravenes subsection 15(1) of the Charter.

*Held*, the appeal should be dismissed.

(1) The SOGD received by the appellant is a grant financed jointly by the provincial and federal governments and destined for disabled students who met the conditions of eligibility. It is designed to help disabled students enrolled in an educational program. In order to qualify for an SOGD under the *Canada Student Financial Assistance Act* (CSFAA) and the *Canada Student Financial Assistance Regulations*, an applicant must be enrolled in an educational institution as a student and intend to attend that institution (CSFAA, subsection 2(1)); have attained a satisfactory scholastic standing (CSFAA, paragraph 12(1)(a)); be in need of financial assistance (CSFAA, paragraph 12(1)(b)); and be in need of exceptional education-related equipment or services (paragraph 34(1)(d) of the Regulations). As a deaf student, the appellant may have been entitled to be accommodated by the learning institution which he attended, namely the Law Society, pursuant to the Ontario *Human Rights Code*. A person's right to receive the requested services is apparently unconditional and does not depend on his financial situation or the merits of the application. Therefore, in most situations, a learning institution will have to bear the cost of providing the services which a disabled person requires to pursue his education. However, the SOGD does not constitute the fulfilment by the Ministry of Education and HRDC of their duty to accommodate the appellant. It is reserved for students who attain a satisfactory scholastic standard and who are in need of financial assistance. Thus characteristics of the SOGD are such as to take it out of the realm of accommodation. The SOGD was not created to "kick-in" whenever a learning institution fails or omits to fulfill its duty to accommodate a disabled person. Its purpose is to enable certain students with costs relating to a disability to continue their education. If the appellant was seeking accommodation, he should have

l'achat de services d'interprétation du langage gestuel, soit un total de 1 978,50 \$. Le ministre a inclus la SEH dans le revenu de l'appelant pour 1997, en application de l'alinéa 56(1)n) de la Loi, au motif que la SEH était une bourse. L'appelant a donc dû payer pour cette année-là des impôts additionnels de 588,90 \$. Il a fait appel devant la Cour canadienne de l'impôt de la nouvelle cotisation émise par le ministre, en faisant valoir que la SEH n'était pas une « bourse d'études » au sens de l'alinéa 56(1)n) de la Loi. Il a aussi fait valoir que, si la subvention était une bourse d'études, alors l'inclusion de cette subvention dans son revenu portait atteinte aux droits que lui garantissait l'article 15 de la Charte. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a rejeté les deux arguments. Les deux principales questions en litige soulevées en appel sont : 1) la SEH est-elle une « bourse d'études » au sens de l'alinéa 56(1)n) de la Loi?; 2) le cas échéant, la décision de Revenu Canada d'inclure la SEH dans le revenu de l'appelant contrevient-elle au paragraphe 15(1) de la Charte?

*Arrêt* : l'appel est rejeté.

1) La SEH reçue par l'appelant est une subvention financée conjointement par le gouvernement provincial et le gouvernement fédéral qui s'adresse aux étudiants handicapés qui répondent aux conditions d'admissibilité. Elle est conçue pour venir en aide aux étudiants handicapés qui sont inscrits dans un programme d'études. Pour être admissible à une SEH en vertu de la *Loi fédérale sur l'aide financière aux étudiants* (LFAFE) et du *Règlement fédéral sur l'aide financière aux étudiants*, un candidat doit être inscrit à un établissement d'enseignement, en qualité d'étudiant, et avoir l'intention de fréquenter cet établissement (paragraphe 2(1) de la LFAFE); avoir atteint un niveau et des résultats satisfaisants (alinéa 12(1)a) de la LFAFE); avoir besoin d'aide financière (alinéa 12(1)b) de la LFAFE); avoir besoin d'un service ou d'un équipement exceptionnel lié aux études (alinéa 34(1)d) du Règlement). En tant qu'étudiant atteint de surdité, l'appelant pouvait avoir droit à des aménagements spéciaux de la part de l'établissement d'enseignement qu'il fréquentait, c'est-à-dire le Barreau, en conformité avec le *Code des droits de la personne* de l'Ontario. Le droit d'une personne de recevoir les services demandés semble être un droit inconditionnel, qui ne dépend pas de la situation financière de l'intéressé ni du bien-fondé de sa requête. Par conséquent, dans la plupart des cas, un établissement d'enseignement devra supporter le coût des services dont un étudiant handicapé a besoin pour continuer ses études. Toutefois, la SEH n'équivaut pas pour le ministère de l'Éducation et pour DRHC à s'acquitter de leur obligation d'accommodation envers l'appelant. Elle est réservée aux étudiants qui atteignent un niveau et des résultats satisfaisants et qui ont besoin d'une aide financière. Par conséquent, les caractéristiques de la SEH sont telles qu'une subvention de ce genre ne peut être assimilée à des aménagements spéciaux. La SEH n'a pas été établie en tant que gratification lorsqu'un

exercised his rights against the Law Society.

The appellant argued that the SOGD was an accommodation grant and not a bursary on the basis of the lack of discretion with respect to the spending of the funds. The fact that the appellant did not have control of the SOGD funds, in that he was obliged to spend the funds on specific services, does not alter the nature of the grant. There is no authority for, nor does the plain meaning of the words “bursary” and “*bourse d'études*” support his contention that a grant cannot be characterized as a bursary unless the recipient has discretionary use of the funds.

As to whether the SOGD is a bursary, the dictionary definitions of the word “bursary” highlight the fact that bursaries are grants given to students in need of financial help so as to allow them to continue their studies. The appellant argued that he did not “receive” the funds since he was just an intermediary between the law school and the Ministry of Education and HRDC. There is no doubt that the appellant did receive an amount of \$2,000, the purpose of which was to defray the costs of services which he required to attend the bar admission course. The fact that the SOGD was given to the appellant by a government institution is also not relevant to the determination of whether the SOGD is a bursary. Whether the grants are paid by public or private funds does not change their nature. The purpose of subsection 56(1) of the Act is more in line with the traditional purpose of taxing legislation, that is, to raise funds to cover government expenditures: its stated purpose is to include in a taxpayer's income specified sources of income, save those which have been expressly exempted by the provision. Paragraph 56(1)(n) follows this objective. Its wording led to the conclusion that it must receive a liberal interpretation. The word “bursary” is not qualified in any way. The words “*bourse d'études*”, used in the French version of paragraph 56(1)(n), make it clear that a “*bourse*” is linked to the status of student. The dictionary definitions cited evoke the notion of financial assistance for needy students. A disabled student applying for an SOGD must initially complete an application for a full-time or part-time Canada Student Loan in order to establish his financial needs. Needs related to the disability are assessed separately. If the true purpose of a bursary is to provide financial assistance to students, then it makes no sense to exclude from the definition thereof funds awarded on condition that financial needs be assessed. The core purpose of a bursary is to provide help to a student, not in a generic

établissement d'enseignement néglige pour quelque raison de s'acquitter de son devoir de consentir des aménagements spéciaux à une personne handicapée. Son objet est de permettre à certains étudiants ayant des coûts liés à leur handicap de poursuivre leurs études. Si l'appelant était en quête d'aménagements spéciaux, il aurait dû exercer ses droits contre le Barreau.

L'appelant a fait valoir que la SEH était une subvention d'accommodation et non une bourse d'études au motif qu'il n'était pas libre de dépenser les fonds comme il l'entendait. Le fait que l'appelant n'avait pas la libre disposition des fonds de la SEH, en ce sens qu'il était obligé de les affecter à des services précis, ne modifie pas la nature de la subvention. Son affirmation selon laquelle une subvention ne peut être qualifiée de « bourse d'études » à moins que le bénéficiaire n'ait la libre disposition des fonds ne repose sur aucune autorité, et le sens ordinaire des mots « bourse d'études » et « *bursary* » n'appuie pas non plus cette affirmation.

Quant à la question de savoir si la SEH est une bourse d'études, les définitions des dictionnaires du mot « bourse » montrent que les bourses d'études sont des subventions accordées aux étudiants qui ont besoin d'une aide financière pour continuer leurs études. L'appelant a fait valoir qu'il n'avait pas en réalité « reçu » les sommes, puisqu'il n'avait été qu'un intermédiaire entre l'école de droit et le ministère de l'Éducation et DRHC. Il n'y a aucun doute que l'appelant a bien reçu une somme de 2 000 \$ dont l'objet était de payer les services dont il avait besoin pour assister au cours de formation professionnelle du Barreau. La SEH a été remise à l'appelant par une institution gouvernementale, mais cela aussi est sans rapport avec le point de savoir si elle constitue une bourse. Qu'une subvention soit versée par un organisme public ou privé ne change pas sa nature. L'esprit du paragraphe 56(1) de la Loi s'accorde davantage avec l'objet traditionnel des lois fiscales, c'est-à-dire la collecte de fonds pour faire face aux dépenses publiques : son objet déclaré est d'inclure dans le revenu d'un contribuable certaines sources de revenus, sauf celles qui ont été expressément exemptées par la disposition. L'alinéa 56(1)(n) suit cet objectif. Son texte conduit à conclure que ce mot doit recevoir une interprétation libérale. Le mot « *bursary* », dans la version anglaise, n'est aucunement nuancé. L'expression « bourse d'études », à l'alinéa 56(1)(n), montre clairement qu'une « bourse » est liée à la qualité d'étudiant. Les définitions du dictionnaire citées évoquent l'idée d'une aide financière apportée aux étudiants dans le besoin. Un étudiant handicapé qui demande une SEH doit d'abord remplir une demande de prêt canadien pour étudiant à temps partiel ou à temps plein, afin d'établir ses besoins financiers. Les besoins rattachés à l'invalidité sont évalués séparément. Si l'objet véritable d'une bourse d'études est d'apporter une aide financière aux étudiants, alors il n'est pas logique d'exclure de la définition de ce mot les sommes

way, but specifically to enable him to pursue his education. The SOGD is not available to all disabled students, but only to those who meet the financial and educational criteria. The SOGD granted to the appellant falls within the ambit of paragraph 56(1)(n) of the Act and, in so concluding, the Tax Court Judge made no error.

(2) The Tax Court Judge concluded that the inclusion of the SOGD in the appellant's income did not violate his Charter section 15 rights. The appellant's right to be accommodated is not relevant to the analysis of paragraph 56(1)(n) of the Act which must be made in the context of section 15. The right to be accommodated pertains to access to a specific service and must be exercised against the institution whose duty it is to accommodate. In the present matter, the right to be accommodated invoked by the appellant is the right to be accommodated in the classroom while attending the bar admission course. The corresponding duty of accommodating the appellant is apparently that of the Law Society, by reason of the relevant provisions of the Ontario *Human Rights Code*. If a duty to provide accommodation in the classroom can be enforced upon a government entity through section 15 of the Charter, it must necessarily be so in cases where a public entity is charged with the duty of providing the educational service in question. The specific question raised herein was whether the inclusion of the SOGD in the appellant's income under paragraph 56(1)(n) of the Act is discriminatory. Under the first branch of the test to establish whether discrimination had occurred as set out in *Law v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, the issue was whether that provision either distinguishes between the appellant and others on the grounds of one or more personal characteristics, or results in substantively different treatment on the basis of such characteristics by failing to take into account the appellant's already disadvantaged position. Paragraph 56(1)(n) does not make any distinction between recipients of an SOGD and recipients of other SOGs. Therefore it had to be assessed whether the provision failed to take into account the SOGD recipient's disadvantaged position in Canadian society i.e. the potential adverse effect of the provision. The appellant's right to be accommodated is not a generic right that can be enforced against the institution of his choice. The SOGD was not given to him exclusively on the basis of his disability. He received the grant by reason of his disability, his financial needs in the pursuit of his education and by reason of his attainment of a satisfactory scholastic standing. The appellant's right to accommodation is not relevant because neither HRDC nor the Ministry of Education owed him a duty. The inclusion of the bursary in the

accordées sous condition d'évaluation des besoins financiers. L'objet fondamental d'une bourse d'études est d'apporter une aide à un étudiant, non d'une manière générique, mais expressément pour l'aider à poursuivre ses études. La SEH n'est pas offerte à tous les étudiants handicapés, mais seulement à ceux qui répondent aux critères touchant les études et la situation financière. La SEH accordée à l'appelant entre dans le champ de l'alinéa 56(1)n) de la Loi et, en concluant de la sorte, le juge de la Cour canadienne de l'impôt n'a commis aucune erreur.

2) Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que l'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appelant ne portait pas atteinte aux droits que lui confère l'article 15 de la Charte. Le droit de l'appelant à des aménagements spéciaux n'est pas visé par l'analyse de l'alinéa 56(1)n) de la Loi, analyse qui doit être faite dans le contexte de l'article 15. Le droit d'obtenir des aménagements spéciaux concerne l'accès à un service particulier et il doit être exercé contre l'institution à qui il incombe de fournir les aménagements en question. Dans la présente affaire, le droit invoqué par l'appelant est le droit de bénéficier d'aménagements spéciaux dans la salle de classe tant qu'il suit le cours de formation professionnelle du Barreau. L'obligation correspondante de consentir des aménagements spéciaux à l'appelant semble être celle du Barreau, en raison des dispositions applicables du *Code des droits de la personne* de l'Ontario. Si l'obligation de consentir des aménagements spéciaux dans la salle de classe est exécutoire à l'encontre d'un organe gouvernemental par l'effet de l'article 15 de la Charte, ce doit nécessairement être dans les cas où il incombe à un organe public d'offrir l'enseignement en question. La question précise soulevée en l'espèce était celle de savoir si l'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appelant en application de l'alinéa 56(1)n) de la Loi est discriminatoire. Selon le premier volet du critère établi par l'arrêt *Law c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, pour savoir s'il y a eu discrimination, il s'agissait de se demander si cette disposition fait, entre l'appelant et les autres étudiants, une distinction fondée sur une ou plusieurs caractéristiques personnelles ou si elle entraîne entre eux une différence réelle de traitement fondée sur de telles caractéristiques parce qu'elle ne tient pas compte de la position déjà défavorisée de l'appelant. L'alinéa 56(1)n) ne fait aucune distinction entre les bénéficiaires d'une SEH et les bénéficiaires d'autres SEH. Il fallait donc apprécier si la disposition négligeait de tenir compte de la position défavorisée du bénéficiaire de la SEH au sein de la société canadienne, c'est-à-dire évaluer l'effet préjudiciable possible de la disposition. Le droit de l'appelant d'obtenir des services spéciaux n'est pas un droit générique exécutoire à l'encontre de l'établissement de son choix. La SEH ne lui a pas été versée uniquement en raison de son handicap. Il a reçu la subvention parce qu'il avait un handicap, parce qu'il manquait

appellant's income, compared with the inclusion of other bursaries in a taxpayer's income, had no discriminatory effect. The fact that the appellant had no discretion with respect to the use of the SOGD funds, by reason of the exigencies of the program, is not sufficient to conclude that he was treated differently. The appellant failed to appreciate the similarity between his circumstances and those of other groups. The inclusion of the SOGD in the appellant's income did not result in a "substantively differential treatment" based on his personal characteristics, or in an unequal impact upon persons with disabilities.

de ressources pour continuer ses études et parce qu'il avait atteint un niveau et des résultats satisfaisants. Le droit de l'appellant à des aménagements spéciaux est hors de propos, puisque ni DRHC ni le ministère de l'Éducation n'avaient envers lui une obligation. L'inclusion de la bourse d'études dans le revenu de l'appellant, par rapport à l'inclusion d'autres bourses d'études dans le revenu d'un contribuable, n'avait pas d'effet discriminatoire. L'appellant n'était pas libre de disposer comme il l'entendait de la SEH, en raison des exigences du programme, mais cela ne permet pas de dire qu'il a été traité différemment. L'appellant n'a pas saisi la similitude entre sa situation et celle d'autres groupes. L'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appellant n'a pas entraîné une « différence réelle de traitement » fondée sur ses caractéristiques personnelles, ou une inégalité pour les personnes handicapées.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Canada Student Financial Assistance Act*, S.C. 1994, c. 28, ss. 2(1) "qualifying student" (as am. by S.C. 2003, c. 15, s. 9), 12.
- Canada Student Financial Assistance Regulations*, SOR/95-329, s. 34 (as am. by SOR/96-368, ss. 21, 22; 2002-219, ss. 1, 6).
- Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], ss. 1, 15.
- Hospital Insurance Act*, R.S.B.C. 1996, c. 204.
- Human Rights Code*, R.S.O. 1990, c. H.19, ss. 1 (as am. by S.O. 1999, c. 6, s. 28; 2001, c. 32, s. 27(E)), 8, 17(1) (as am. *idem*), (2) (as am. by S.O. 2002, c. 18, Sch. C, s. 3), (3) (as am. *idem*), (4) (as am. by S.O. 1994, c. 27, s. 65; 2002, c. 18, Sch. C, s. 1), 24(1) (as am. by S.O. 1999, c. 6, s. 28; 2001, c. 32, s. 27(E)), (2) (as am. by S.O. 2002, c. 18, Sch. C, s. 4), (3) (as am. *idem*).
- Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 56(1)(n) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 32), (u) (as am. *idem*; 1998, c. 19, s. 97; 2000, c. 12, Sch. 2, ss. 1, 7(E), 12), 110(1)(f) (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 49; c. 7, Sch. II, s. 78; Sch. VIII, s. 45).
- Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3; [1995] 1 C.T.C. 241; (1994), 95 DTC 5017; 171 N.R. 161; 63 Q.A.C. 161; *Law*

#### LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

- Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 1, 15.
- Code des droits de la personne*, L.R.O. 1990, ch. H.19, art. 1 (mod. par L.O. 1999, ch. 6, art. 28; 2001, ch. 32, art. 27(A)), 8, 17(1) (mod., *idem*), (2) (mod. par L.O. 2002, ch. 18, ann. C, art. 3), (3) (mod., *idem*), (4) (mod. par L.O. 1994, ch. 27, art. 65; 2002, ch. 18, ann. C, art. 1), 24(1) (mod. par L.O. 1999, ch. 6, art. 28; 2001, ch. 32, art. 27(A)), (2) (mod. par L.O. 2002, ch. 18, ann. C, art. 4), (3) (mod., *idem*).
- Hospital Insurance Act*, R.S.B.C. 1996, ch. 204.
- Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 56(1)(n) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 32), (u) (mod., *idem*; 1998, ch. 19, art. 97; 2000, ch. 12, ann. 2, art. 1, 7(A), 12), 110(1)(f) (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 49; ch. 7, ann. II, art. 78; ann. VIII, art. 45).
- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63.
- Loi fédérale sur l'aide financière aux étudiants*, L.C. 1994, ch. 28, art. 2(1) « étudiant admissible » (mod. par L.C. 2003, ch. 15, art. 9), 12.
- Règlement fédéral sur l'aide financière aux étudiants*, DORS/95-329, art. 34 (mod. par DORS/96-368, art. 21, 22; 2002-219, art. 1, 6).

#### JURISPRUDENCE CITÉE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES :

*Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3; [1995] 1 C.T.C. 241; (1994), 95 DTC 5017; 171 N.R. 161; 63 Q.A.C. 161; *Law*

*v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [1999] 1 S.C.R. 497; (1999), 170 D.L.R. (4th) 1; 43 C.C.E.L. (2d) 49; 236 N.R. 1.

## DISTINGUISHED:

*Granovsky v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [2000] 1 S.C.R. 703; (2000), 186 D.L.R. (4th) 1; 50 C.C.E.L. (2d) 177; 253 N.R. 329; 2000 SCC 28; *Nova Scotia (Workers' Compensation Board) v. Martin; Nova Scotia (Workers' Compensation Board) v. Laseur*, [2003] 2 S.C.R. 504; (2003), 217 N.S.R. (2d) 301; 231 D.L.R. (4th) 385; 4 Admin. L.R. (4th) 1; 29 C.C.E.L. (3d) 1; 110 C.R.R. (2d) 233; 310 N.R. 22; 2003 SCC 54.

## CONSIDERED:

*Jones v. R.*, [2002] 3 C.T.C. 2483 (T.C.C.); *R. v. Savage*, [1983] 2 S.C.R. 428; [1983] CTC 393; (1983), 83 DTC 5409; 50 N.R. 321; *Eldridge v. British Columbia (Attorney General)*, [1997] 3 S.C.R. 624; (1997), 151 D.L.R. (4th) 577; 96 B.C.A.C. 81; 218 N.R. 161; *Eaton v. Brant County Board of Education*, [1997] 1 S.C.R. 241; (1997), 31 O.R. (3d) 574; 142 D.L.R. (4th) 385; 207 N.R. 171.

## REFERRED TO:

*Morin, J-P v. The Queen*, [1975] CTC 106; (1974), 75 DTC 5061 (F.C.T.D.).

## AUTHORS CITED

*Grand Robert de la langue française: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, 2<sup>e</sup> éd. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1992, "bourse".  
*ITP Nelson Canadian Dictionary of the English Language*. Toronto: ITP Nelson, 1997, "bursary".  
*New Oxford Dictionary of English*. Oxford: Clarendon Press, 1998, "bursary".  
*Policy and Guidelines on Disability and the Duty to Accommodate*, Section 3.4 "Duties and Responsibilities in the Accommodation Process", online: Ontario Human Rights Commission. <<http://www.ohrc.on.ca/english/publications/disability-policy.shtml>>.  
*Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 5th ed. Oxford: Oxford University Press, 2002, "bursary".  
*The Opportunity to Succeed: Achieving Barrier-free Education for Students with Disabilities (Consultation Report)*, online: Ontario Human Rights Commission <<http://www.ohrc.on.ca/english/consultations/ed-consultation-report.pdf>>.

*c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [1999] 1 R.C.S. 497; (1999), 170 D.L.R. (4th) 1; 43 C.C.E.L. (2d) 49; 236 N.R. 1.

## DÉCISIONS DIFFÉRENCIÉES :

*Granovsky c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [2000] 1 R.C.S. 703; (2000), 186 D.L.R. (4th) 1; 50 C.C.E.L. (2d) 177; 253 N.R. 329; 2000 CSC 28; *Nouvelle-Écosse (Workers' Compensation Board) c. Martin; Nouvelle-Écosse (Workers' Compensation Board) c. Laseur*, [2003] 2 R.C.S. 504; (2003), 217 N.S.R. (2d) 301; 231 D.L.R. (4th) 385; 4 Admin. L.R. (4th) 1; 29 C.C.E.L. (3d) 1; 110 C.R.R. (2d) 233; 310 N.R. 22; 2003 CSC 54.

## DÉCISIONS EXAMINÉES :

*Jones c. R.*, [2002] 3 C.T.C. 2483 (C.C.I.); *R. c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428; [1983] CTC 393; (1983), 83 DTC 5409; 50 N.R. 321; *Eldridge c. Colombie-Britannique (Procureur général)*, [1997] 3 R.C.S. 624; (1997), 151 D.L.R. (4th) 577; 96 B.C.A.C. 81; 218 N.R. 161; *Eaton c. Conseil scolaire du comté de Brant*, [1997] 1 R.C.S. 241; (1997), 31 O.R. (3d) 574; 142 D.L.R. (4th) 385; 207 N.R. 171.

## DÉCISION CITÉE :

*Morin, J-P c. La Reine*, [1975] CTC 106; (1974), 75 DTC 5061 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

## DOCTRINE CITÉE

*Grand Robert de la langue française : dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, 2<sup>e</sup> éd. Paris : Dictionnaires Le Robert, 1992, « bourse ».  
*ITP Nelson Canadian Dictionary of the English Language*. Toronto : ITP Nelson, 1997, « bursary ».  
*New Oxford Dictionary of English*. Oxford : Clarendon Press, 1998, « bursary ».  
*Politique et directives concernant le handicap et l'obligation d'accommodement*, section 3.4 « Obligations et responsabilités dans le processus d'adaptation », en ligne : Commission ontarienne des droits de la personne <<http://www.ohrc.on.ca/french/publications/disability-policy.shtml>>.  
*Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 5th ed. Oxford : Oxford University Press, 2002, « bursary ».  
*Une chance de réussir : Éliminer les obstacles à l'éducation pour les personnes handicapées (Rapport de consultation)*, en ligne : <<http://www.ohrc.on.ca/french/consultations/ed-consultation-report.pdf>>.

APPEAL from a Tax Court of Canada decision ((2003), 106 C.R.R. (2d) 189; [2003] 4 C.T.C. 2378; 2003 DTC 617; 2003 TCC 366) that funds received by the appellant pursuant to the Special Opportunities Grant for Disabled Students with Permanent Disabilities constituted a bursary within the meaning of paragraph 56(1)(n) of the *Income Tax Act* and, hence, that the inclusion thereof by the Minister of National Revenue in the appellant's income for the 1997 taxation year was valid. Appeal dismissed.

APPEARANCES:

*Scott Simser* and *Matthew G. Williams* for appellant.  
*Tracey M. Telford* for respondent.  
*Dianne Wintermute* and *William Holder* for intervenor.

SOLICITORS FOR RECORD:

*Scott Simser*, Ottawa, on his own behalf.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.  
*ARCH: A Legal Resource Centre for Persons with Disabilities*, Toronto, for intervenor.

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

[1] NADON J.C.A.: This is an appeal from a decision of Deputy Judge Rowe of the Tax Court of Canada dated May 22, 2003 [(2003), 106 C.R.R. (2d) 189], who concluded that funds received by the appellant pursuant to the Special Opportunities Grant for Disabled Students with Permanent Disabilities (the SOGD) constituted a bursary within the meaning of paragraph 56(1)(n) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 32] of the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1] (the Act) and, hence, that the inclusion thereof by the Minister of National Revenue (the Minister) in the appellant's income for the 1997 taxation year was valid.

[2] The learned Tax Court Judge also concluded that the inclusion of the SOGD in the appellant's income did

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt ((2003), 106 C.R.R. (2d) 189; [2003] 4 C.T.C. 2378; 2003 DTC 617; 2003 CCI 366) selon laquelle les sommes reçues par l'appelant au titre des Subventions pour initiatives spéciales en faveur des étudiants atteints d'un handicap permanent constituaient une bourse d'études au sens de l'alinéa 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et donc que l'inclusion de cette bourse par le ministre du Revenu national dans le revenu de l'appelant pour l'année d'imposition 1997 était valide. Appel rejeté.

ONT COMPARU :

*Scott Simser* et *Matthew G. Williams* pour l'appelant.  
*Tracey M. Telford* pour l'intimée.  
*Dianne Wintermute* et *William Holder* pour l'intervenante.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

*Scott Simser*, Ottawa, pour son propre compte.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.  
*ARCH : un centre de ressources juridiques pour les personnes handicapées*, Toronto, pour l'intervenante.

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

[1] LE JUGE NADON, J.C.A. : Il s'agit d'un appel d'une décision du juge suppléant Rowe, de la Cour canadienne de l'impôt, en date du 22 mai 2003 [(2003), 106 C.R.R. (2d) 189], qui a conclu que les sommes reçues par l'appelant au titre des Subventions pour initiatives spéciales en faveur des étudiants atteints d'un handicap permanent (la subvention pour étudiants handicapés, ou SEH) constituaient une bourse d'études au sens de l'alinéa 56(1)n) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 32] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1] (la Loi) et donc que l'inclusion de cette bourse par le ministre du Revenu national (le ministre) dans le revenu de l'appelant pour l'année d'imposition 1997 était valide.

[2] Le juge de la Cour de l'impôt a aussi conclu que l'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appelant ne

not violate his rights under section 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* [being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]] (the Charter).

### Facts

[3] The appellant was born profoundly deaf. From September 1994 to April 1997, he attended Law School at Osgoode Hall and upon completion of his law studies and obtaining a law degree, he enrolled in the Bar Admission Course administered by the Law Society of Upper Canada (the Law Society).

[4] Prior to his enrolment in the Bar Admission Course, the appellant had been provided at no cost with services to accommodate his disability. Upon enrolling in Phase I of the Bar Admission Course in May of 1997, the appellant requested the Law Society to pay for accommodation inside the classroom. Specifically, the appellant requested the Law Society to pay for sign language interpretation services and real-time captioning services, which consist in the simultaneous written retranscription of speech.

[5] The Law Society denied the applicant's request for accommodation. As a result, he made a similar request to the federal Department of Justice, where he had obtained employment as an articling student. The Department of Justice agreed to pay for the aforesaid services, but made it a condition that the appellant apply for an SOGD before granting the funding.

[6] I should point out that the SOGD was a program funded jointly by the Ministry of Education and Training for Ontario (the Ministry of Education) (40%) and the Department of Human Resources Development Canada (HRDC) (60%). The funding was originally conceived by the Government of Canada as a Special Opportunity Grant (SOG) (and later, Canada Study Grant) for students with permanent disabilities. The Government of Ontario designated it as a Bursary for Students with Disabilities (BSWD) in the province of Ontario. It was a condition of the grant that the recipient

portait pas atteinte aux droits que lui garantit l'article 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés* [qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]] (la Charte).

### Les faits

[3] L'appelant est né avec une surdité profonde. De septembre 1994 à avril 1997, il a fréquenté l'école de droit Osgoode Hall et, après avoir terminé ses études de droit et obtenu un diplôme de droit, il s'est inscrit au cours de formation professionnelle du Barreau, donné par le Barreau du Haut-Canada (le Barreau).

[4] Avant son inscription au cours de formation professionnelle du Barreau, l'appelant avait bénéficié gratuitement de services qui tenaient compte de son handicap. Lorsqu'il s'est inscrit à la phase I du cours de formation professionnelle du Barreau en mai 1997, l'appelant a demandé au Barreau d'assumer les frais des aménagements spéciaux qui lui seraient destinés dans la salle de cours. Plus précisément, l'appelant avait demandé au Barreau de payer les services d'interprétation du langage gestuel et les services de sous-titrage en temps réel, qui consistent dans la retranscription écrite simultanée du discours.

[5] Le Barreau avait refusé au candidat sa demande de prise en charge. Celui-ci a donc présenté une demande semblable au ministère fédéral de la Justice, où il avait obtenu un emploi comme étudiant stagiaire. Le ministère de la Justice avait accepté de payer les services susdits, mais à la condition que l'appelant demande d'abord une SEH.

[6] Je ferais remarquer que la SEH était un programme financé conjointement par le ministère de l'Éducation et de la Formation de l'Ontario (le ministère de l'Éducation) à un niveau de 40 p. 100 et par le ministère du Développement des ressources humaines Canada (DRHC) à un niveau de 60 p. 100. L'aide financière avait été à l'origine conçue par le gouvernement du Canada en tant que subvention pour initiatives spéciales (SIS) (plus tard une subvention canadienne pour études) à l'intention des étudiants atteints d'un handicap permanent. Le gouvernement de l'Ontario la

qualify as a student in need of financial assistance and that the funds be spent on certain categories of disability-related expenditures. It was also a requirement that receipts be produced within 30 days of the expenditure.

[7] Consequently, the appellant applied for financial assistance in the sum of \$3,625 under the SOGD program. Although he was found to qualify for the program, he was advised by the Ministry of Education that the maximum amount available for him was \$2,000. In due course, the Ministry of Education issued a T-4A form for 1997 (Statement of Pension, Retirement, Annuity and Other Income) to the appellant in respect of the grant.

[8] The appellant incurred \$4,341.65 in total expenses for accommodation during the Phase 1 component of the Bar Admission Course. He used the SOGD of \$2,000 to pay for sign language expenses totalling \$1,978.50. With respect to the balance of his expenses, i.e. \$2,363.15, these were paid by the Department of Justice. Approximately 35% of the appellant's total expenses went to real-time captioning and 75% thereof went to sign language interpretation.

[9] In the event, the Minister included the SOGD in the appellant's 1997 income, pursuant to paragraph 56(1)(n) of the Act, on the ground that the SOGD was a bursary. As a result, the appellant was obliged to pay an additional sum of \$588.90 in taxes for that year.

[10] The applicable regulations for the 1997 taxation year provided that the first \$500 of a bursary, award or scholarship was exempt from taxation. Hence, with respect to the appellant's \$2,000 grant, only \$1,500 thereof was subject to taxation. Also, under the 1997 tax regime, sign language interpretation expenses fell into the category of allowable medical expenses for the purpose of the medical expense tax credit, but real-time captioning services did not fall within that category.

désignait dans la province de l'Ontario comme une bourse d'études pour personnes handicapées (BEPH). Les conditions de la subvention étaient que le bénéficiaire soit considéré comme un étudiant ayant besoin d'une aide financière et que les fonds soient affectés à certaines catégories de dépenses liées au handicap. Il fallait aussi que des reçus soient produits dans les 30 jours suivant la dépense.

[7] L'appelant a donc présenté une demande d'aide financière de 3 625 \$ en vertu du programme des SEH. On a estimé qu'il répondait aux conditions du programme, mais il fut informé par le ministère de l'Éducation que la somme maximale qu'il pouvait obtenir était de 2 000 \$. Le ministère de l'Éducation a finalement délivré à l'appelant, pour la subvention, un formulaire T-4A pour 1997 (État des pensions de retraite, des rentes et autres revenus).

[8] Durant la première phase du cours de formation professionnelle du Barreau, l'appelant a consacré une somme totale de 4 341,65 \$ à l'achat de mesures d'adaptation. Il a affecté la SEH de 2 000 \$ à l'achat de services d'interprétation du langage gestuel, soit un total de 1 978,50 \$. Pour le reste de ses frais, c'est-à-dire 2 363,15 \$, ils ont été payés par le ministère de la Justice. Environ 35 p. 100 des dépenses totales de l'appelant concernaient le sous-titrage en temps réel, dont les trois quarts pour l'interprétation du langage gestuel.

[9] Le ministre a donc inclus la SEH dans le revenu de l'appelant pour 1997, en application de l'alinéa 56(1)n) de la Loi, au motif que la SEH était une bourse. L'appelant a donc dû payer pour cette année-là des impôts additionnels de 588,90 \$.

[10] La réglementation applicable à l'année d'imposition 1997 prévoyait que les premiers 500 \$ d'une bourse ou d'une indemnité étaient exonérés d'impôt. Ainsi, s'agissant de la subvention de 2 000 \$ reçue par l'appelant, seule une somme de 1 500 \$ était imposable. Également, en application du régime fiscal applicable à l'année 1997, les frais d'interprétation du langage gestuel entraient dans la catégorie des frais médicaux admissibles aux fins du crédit d'impôt pour frais médicaux, mais les services de sous-titrage en temps réel n'entraient pas dans cette catégorie.

[11] At the time of filing his tax return for the 1997 year, the appellant intentionally did not include the \$2,000 grant in his income on the premise that it would be discriminatory to subject the sums received to taxation. He also did not include the sign language expenses as medical expenses on his tax return.

[12] The appellant appealed the Minister's reassessment to the Tax Court and argued that the SOGD was not a "bursary" within the meaning of paragraph 56(1)(n) of the Act. He also argued, in the alternative, that if the grant was a bursary, the inclusion thereof in his income constituted a violation of his rights under section 15 of the Charter. The Tax Court Judge rejected both of the appellant's arguments. The decision is [also] reported at 2003 TCC 366.

[13] I should mention that by order dated April 8, 2004, Stone J.A. granted intervener status to the Canadian Hearing Society.

#### Issues

1. Is the SOGD a "bursary" within the meaning of paragraph 56(1)(n) of the Act?
2. If the answer to the first question is yes, does Revenue Canada's decision to include the SOGD in the appellant's income contravene subsection 15(1) of the Charter?
3. If the answer to the second question is yes, does the infringement constitute a reasonable limit under section 1 of the Charter?

#### Legislation

[14] The legislation relevant to this appeal is the following:

*Income Tax Act* [s. 56(1)(u) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 32; 1998, c. 19, s. 97(5); 2000, c. 12, Sch. 2, ss. 1, 7(E), 12)]

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

[11] Au moment de produire sa déclaration de revenus pour l'année 1997, l'appelant s'est délibérément abstenu d'inclure la subvention de 2 000 \$ dans son revenu, estimant qu'il serait discriminatoire de soumettre à l'impôt les sommes reçues. Il n'a pas non plus inclus comme frais médicaux, dans sa déclaration de revenus, les frais d'interprétation du langage gestuel.

[12] L'appelant a fait appel devant la Cour de l'impôt de la nouvelle cotisation émise par le ministre, en faisant valoir que la SEH n'était pas une « bourse d'études » au sens de l'alinéa 56(1)n) de la Loi. Il a aussi fait valoir, à titre subsidiaire, que, si la subvention était une bourse d'études, alors l'inclusion de cette subvention dans son revenu portait atteinte aux droits que lui garantissait l'article 15 de la Charte. Le juge de la Cour de l'impôt a rejeté les deux arguments de l'appelant. La décision est [aussi] publiée à 2003 CCI 366.

[13] J'ajouterais que, par une ordonnance datée du 8 avril 2004, le juge Stone, J.C.A. a accordé le statut d'intervenant à la Société canadienne de l'ouïe.

#### Points litigieux

1. La SEH est-elle une « bourse d'études » au sens de l'alinéa 56(1)n) de la Loi?
2. Si la réponse à la première question est affirmative, la décision de Revenu Canada d'inclure la SEH dans le revenu de l'appelant contrevient-elle au paragraphe 15(1) de la Charte?
3. Si la réponse à la deuxième question est affirmative, la contravention constitue-t-elle une limite raisonnable en vertu de l'article premier de la Charte?

#### Dispositions applicables

[14] Les dispositions législatives applicables au présent appel sont les suivantes :

*Loi de l'impôt sur le revenu* [art. 56(1)u) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 32; 1998, ch. 19, art. 97(5); 2000, ch. 12, ann. 2, art. 1, 7(A), 12)]

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

...

(n) the amount, if any, by which

(i) the total of all amounts (other than amounts described in paragraph (g), amounts received in the course of business, and amounts received in respect of, in the course of or by virtue of an office or employment) received by the taxpayer in the year, each of which is an amount received by the taxpayer as or on account of a scholarship, fellowship or bursary, or a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried out by the taxpayer other than a prescribed prize

exceeds the greater of \$500 and the total of all amounts each of which is the lesser of

(ii) the amount included under subparagraph (i) for the year in respect of a scholarship, fellowship, bursary or prize that is to be used by the taxpayer in the reproduction of a literary, dramatic, musical or artistic work, and

(iii) the total of all amounts each of which is an expense incurred by the taxpayer in the year for the purpose of fulfilling the conditions under which the amount described in subparagraph (iii) was received, other than

(A) personal or living expenses of the taxpayer (except expenses in respect of travel, meals and lodging incurred by the taxpayer in the course of fulfilling those conditions and while absent from the taxpayer's usual place of residence for the period to which the scholarship, fellowship, bursary or prize, as the case may be, relates),

(B) expenses for which the taxpayer was reimbursed, and

(C) expenses that are otherwise deductible in computing the taxpayer's income.

...

(u) a social assistance payment made on the basis of a means, needs or income test and received in the year by

(i) the taxpayer, other than a married taxpayer or a taxpayer who is in a common-law partnership who resided with the taxpayer's spouse or common-law partner at the time the payment was received and whose income for the year is less than the spouse's or common-law partner's income for the year, or

[. . .]

n) l'excédent éventuel :

(i) du total des sommes (à l'exclusion des sommes visées à l'alinéa g), des sommes reçues dans le cours des activités d'une entreprise et des sommes reçues au titre, dans l'occupation ou en vertu d'une charge ou d'un emploi) reçues au cours de l'année par le contribuable à titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement (fellowship) ou de récompense couronnant une œuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel, à l'exclusion d'une récompense visée par règlement,

sur le plus élevé de 500 \$ et du total des montants dont chacun représente le moins élevé des montants suivants :

(ii) le montant visé au sous-alinéa (i) pour l'année au titre d'une bourse d'études, d'une bourse de perfectionnement (*fellowship*) ou d'une récompense dont le contribuable doit se servir dans la production d'une œuvre littéraire, dramatique, musicale ou artistique,

(iii) le total des montants dont chacune représente une dépense que le contribuable a engagée au cours de l'année en vue de remplir les conditions aux termes desquelles le montant visé au sous-alinéa (ii) a été reçu, à l'exception :

(A) de ses frais personnels ou de subsistance sauf ses frais de déplacement, de repas et de logement engagés en vue de remplir ces conditions, pendant qu'il était absent de son lieu de résidence habituel pour la période visée par la bourse d'études, de perfectionnement (*fellowship*) ou la récompense,

(B) des dépenses qui lui ont été remboursées;

(C) des dépenses déductibles par ailleurs dans le calcul de son revenu;

[. . .]

u) la prestation d'assistance sociale payée après examen des ressources, des besoins et du revenu et reçue au cours de l'année par une des personnes suivantes, sauf dans la mesure où elle est à inclure par ailleurs dans le calcul du revenu de ces personnes pour une année d'imposition :

(i) le contribuable, à l'exclusion d'un contribuable marié ou vivant en union de fait qui habite avec son époux ou conjoint de fait au moment de la réception du paiement et dont le revenu pour l'année est inférieur à celui de son époux ou conjoint de fait pour l'année,

(ii) the taxpayer's spouse or common-law partner, if the taxpayer resided with the spouse or common-law partner at the time the payment was received and if the spouse's or common-law partner's income for the year is less than the taxpayer's income for the year.

except to the extent that the payment is otherwise required to be included in computing the income for a taxation year of the taxpayer or the taxpayer's spouse or common-law partner. [Emphasis added.]

*Canada Student Financial Assistance Act*, S.C. 1994, c. 28 [s. 2(1) (as am. by S.C. 2003, c. 15, s. 9)]

2. (1) . . .

“qualifying student” means a person

(a) who is a Canadian citizen, a permanent resident within the meaning of subsection 2(1) of the *Immigration and Refugee Protection Act* or a protected person within the meaning of subsection 95(2) of that Act,

(b) who is qualified for enrolment or is enrolled at a designated educational institution as a full-time student or part-time student for a period of studies at a post-secondary school level, and

(c) who intends to attend a designated educational institution as a full-time student or part-time student for a period of studies described in paragraph (b) if it is financially possible for that person to do so.

. . .

12. (1) Subject to the regulations, the appropriate authority for a province designated under paragraph 3(1)(a) may, on application, issue or cause to be issued a certificate of eligibility in the prescribed form, for a period of studies at a designated educational institution in Canada or outside Canada, to a qualifying student whom that authority considers

(a) to have attained a satisfactory scholastic standard; and

(b) to be in need of financial assistance.

(2) Where the appropriate authority considers that a qualifying student meets the criteria set out in paragraphs (1)(a) and (b), it shall determine the amount the student needs, taking into consideration

(a) the program of studies in which the qualifying student is registered;

(ii) l'époux ou conjoint de fait du contribuable avec qui celui-ci habite au moment de la réception du paiement, si le revenu de l'époux ou conjoint de fait pour l'année est inférieur à celui du contribuable pour l'année; [Le souligné est le mien.]

*Loi fédérale sur l'aide financière aux étudiants*, L.C. 1994, ch. 28 [art. 2(1) (mod. par L.C. 2003, ch. 15, art. 9)]

2. (1) [. . .]

« étudiant admissible ». S'entend de quiconque, à la fois :

a) est un citoyen canadien, un résident permanent au sens du paragraphe 2(1) de la *Loi sur l'immigration et la protection des réfugiés* ou une personne protégée au sens du paragraphe 95(2) de cette loi;

b) est inscrit ou remplit les conditions d'inscription à un établissement agréé, en qualité d'étudiant à temps plein ou d'étudiant à temps partiel, pour une période d'études au niveau postsecondaire;

c) a l'intention de suivre, à temps plein ou partiel, les cours d'un tel établissement, pour cette période d'études, s'il a les moyens financiers pour le faire.

[. . .]

12. (1) Sous réserve des règlements, l'autorité compétente visée à l'alinéa 3(1)a) peut, sur demande de l'étudiant admissible, lui délivrer ou faire délivrer, en la forme déterminée par le ministre, un certificat d'admissibilité pour une période d'études donnée dans un établissement agréé situé au Canada ou à l'extérieur du pays, si elle estime que :

a) d'une part, il a atteint un niveau et des résultats satisfaisants;

b) d'autre part, il a besoin d'aide financière.

(2) Si tel est le cas, l'autorité compétente détermine le montant nécessaire à l'étudiant; ce montant prend notamment en compte le programme d'études auquel l'étudiant admissible est inscrit, les frais de fournitures scolaires, ainsi que le fait que l'étudiant admissible fréquente un établissement agréé situé à l'extérieur de sa province de résidence.

(b) the cost of books and other course-related supplies; and

(c) whether the qualifying student is enrolled in an institution outside the province of residence of the student.

(3) A certificate of eligibility must set out the social insurance number of the qualifying student and the maximum amount of the financial assistance that may be given to the student.

(4) In the case of a full-time student, the maximum amount, for a province, of a student loan prescribed by regulations made under paragraph 15(j), and in respect of which a certificate of eligibility is issued, is the lesser of

(a) the amount prescribed for that province, and

(b) the product obtained by multiplying

(i) the amount determined under subsection (2) for the student

by

(ii) the percentage prescribed for that province.

(5) The amount referred to in paragraph (4)(a) may be adjusted annually by an escalator determined in accordance with the prescribed formula.

(6) In the case of a part-time student, the maximum amount, for a province, of a student loan in respect of which a certificate of eligibility is issued is the prescribed amount.

(7) The maximum amount of financial assistance in respect of which a certificate of eligibility is issued, other than a loan to which subsection (4) or (6) applies, is the prescribed amount, or the amount calculated in accordance with the prescribed formulas.

(8) The maximum amount of financial assistance in respect of which a certificate of eligibility is not required is the prescribed amount, or the amount calculated in accordance with the prescribed formulas.

*Canada Student Financial Assistance Regulations*, SOR/95-329 [s. 34 (as am. by SOR/96-368, ss. 21, 22; 2002-219, ss. 1, 6)]

*Grants for Students With Permanent Disabilities*

34. (1) An appropriate authority, or a body authorized by the Minister for a province, may make a Canada study grant to a qualifying student if that student

(3) Le certificat d'admissibilité doit préciser le numéro d'assurance sociale de l'étudiant admissible et le plafond de l'aide financière qui peut lui être octroyée.

(4) Dans le cas d'un étudiant à temps plein, le plafond pour la province du prêt d'études visé par les règlements pris en vertu de l'alinéa 15j) est le moindre des éléments suivants :

a) le montant qui représente le plafond réglementaire pour la province;

b) le produit des éléments suivants :

(i) le montant visé au paragraphe (2),

(ii) le pourcentage réglementaire pour la province.

(5) Le plafond visé à l'alinéa 4a) peut être rajusté annuellement par application du facteur de progression déterminé selon la formule réglementaire.

(6) Dans le cas d'un étudiant à temps partiel, le plafond du prêt d'études pour la province est celui déterminé par règlement.

(7) Le montant maximal de toute autre aide financière est fixé par règlement ou calculé conformément aux formules réglementaires.

(8) Le montant maximal de l'aide financière, quand un certificat d'admissibilité n'est pas requis, est fixé par règlement ou calculé conformément aux formules réglementaires.

*Règlement fédéral sur l'aide financière aux étudiants*, DORS/95-329 [art. 34 (mod. par DORS/96-368, art. 21, 22; 2002-219, art. 1, 6)]

*Subventions pour étudiants ayant une invalidité permanente*

34. (1) L'autorité compétente ou l'entité autorisée par le ministre à agir pour une province peut octroyer une subvention canadienne aux fins d'études à un étudiant admissible, si celui-ci :

- (a) has a permanent disability;
- (b) meets the criteria set out in subsection 12(1) of the Act;
- (c) is not denied further student loans in accordance with section 15;
- (d) is in need of exceptional education-related services or equipment that are required for the student to perform the daily activities necessary to participate in studies at a post-secondary school level and that are indicated in the *List of Eligible Exceptional Education-related Services and Equipment*, as amended from time to time, published in the *Canada Gazette* Part I; and
- (e) has used the proceeds of all previous grants made to the student under this section for the purpose for which they were intended.

(2) In order to receive a grant under this section, a qualifying student shall

- (a) submit a duly completed application for a grant in the prescribed form to the appropriate authority or other body;
- (b) provide, with that application, proof of the student's permanent disability in the form of
- (i) a medical certificate,
  - (ii) a psycho-educational assessment, or
  - (iii) documentation proving receipt of federal or provincial disability assistance; and
- (c) provide, with that application, written confirmation that the student is in need of exceptional education-related services or equipment from a person qualified to determine such need.

(3) The amount of all grants made under this section to a qualifying student in a loan year shall not exceed \$8,000.

Ontario *Human Rights Code*, R.S.O. 1990, c. H.19 [ss. 1 (as am. by S.O. 1999, c. 6, s. 28; 2001, c. 32, s. 27(1)(E)), 8, 17(1) (as am. *idem*), s. 27(5)(E)), (2) (as am. by S.O. 2002, c. 18, Sch. C, s. 3), (3) (as am. *idem*), (4) (as am. by S.O. 1994, c. 27, s. 65; 2002, c. 18, Sch. C, s. 1), 24(1) (as am. by S.O. 1999, c. 6, s. 28; 2001, c. 32, s. 27(5)(E)), (2) (as am. by S.O. 2002, c. 18, Sch. C, s. 4), (3) (as am. *idem*)]

- a) a une invalidité permanente;
- b) répond aux critères énoncés au paragraphe 12(1) de la Loi;
- c) ne fait pas l'objet d'un refus de prêt d'études en vertu de l'article 15;
- d) a besoin, afin d'exercer les activités quotidiennes nécessaires à la poursuite d'études de niveau postsecondaire, d'un service ou d'un équipement exceptionnel mentionné dans la *Liste des services et des équipements exceptionnels admissibles*, compte tenu de ses modifications successives, publiée dans la *Gazette du Canada* Partie I;
- e) a utilisé les subventions qui lui ont été préalablement octroyées aux termes du présent article aux fins prévues.

(2) L'étudiant admissible doit, pour obtenir une subvention en vertu du présent article :

- a) remettre à l'autorité compétente ou à l'entité autorisée une demande de subvention dûment remplie, sur le formulaire établi par le ministre;
- b) joindre à sa demande de subvention une preuve de son invalidité permanente, sous l'une des formes suivantes :
- (i) un certificat médical,
  - (ii) une évaluation psychopédagogique,
  - (iii) un document attestant qu'il reçoit une allocation d'invalidité fédérale ou provinciale;
- c) joindre à sa demande de subvention une attestation portant qu'il a besoin, pour suivre des études, d'un service ou d'un équipement exceptionnel, signée par une personne qualifiée pour déterminer ce besoin.

(3) Le montant total maximal des subventions octroyées à un étudiant admissible en vertu du présent article est, pour chaque année de prêt, de 8 000 \$.

*Code des droits de la personne* de l'Ontario, L.R.O. 1990, c. H.19 [art. 1 (mod. par L.O. 1999, ch. 6, art. 28, 2001, ch. 32, art. 27(1)(A)), 8, 17(1) (mod. *idem*, art. 27(5)(A)), (2) (mod. par L.O. 2002, ch. 18, ann. C, art. 3), (3) (mod., *idem*), (4) (mod. par L.O. 1994, ch. 27, art. 65; 2002, ch. 18, ann. C, art. 1), 24(1) (mod. par L.O. 1999, ch. 6, art. 28; 2001, ch. 32, art. 27(5)(A)), (2) (mod. par L.O. 2002, ch. 18, ann. C, art. 4), (3) (mod., *idem*)]

1. Every person has a right to equal treatment with respect to services, goods and facilities, without discrimination because of race, ancestry, place of origin, colour, ethnic origin, citizenship, creed, sex, sexual orientation, age, marital status, same-sex partnership status, family status or disability.

...

8. Every person has a right to claim and enforce his or her rights under this Act, to institute and participate in proceedings under this Act and to refuse to infringe a right of another person under this Act, without reprisal or threat of reprisal for so doing.

...

17.—(1) A right of a person under this Act is not infringed for the reason only that the person is incapable of performing or fulfilling the essential duties or requirements attending the exercise of the right because of disability.

(2) The Commission, the Tribunal or a court shall not find a person incapable unless it is satisfied that the needs of the person cannot be accommodated without undue hardship on the person responsible for accommodating those needs, considering the cost, outside sources of funding, if any, and health and safety requirements, if any. 1990, c. H.19, s. 17 (2); 1994, c. 27, s. 65 (2); 2002, c. 18, Sched. C, s. 3 (1).

(3) The Commission, the Tribunal or a court shall consider any standards prescribed by the regulations for assessing what is undue hardship.

(4) Where, after the investigation of a complaint, the Commission determines that the evidence does not warrant the subject-matter of the complaint being referred to the Tribunal because of the application of subsection (1), the Commission may nevertheless use its best endeavours to effect a settlement as to the duties or requirements.

...

24.—(1) The right under section 5 to equal treatment with respect to employment is not infringed where,

- (a) a religious, philanthropic, educational, fraternal or social institution or organization that is primarily engaged in serving the interests of persons identified by their race, ancestry, place of origin, colour, ethnic origin, creed, sex, age, marital status, same-sex

1 Toute personne a droit à un traitement égal en matière de services, de biens ou d'installations, sans discrimination fondée sur la race, l'ascendance, le lieu d'origine, la couleur, l'origine ethnique, la citoyenneté, la croyance, le sexe, l'orientation sexuelle, l'âge, l'état matrimonial, le partenariat avec une personne de même sexe, l'état familial ou un handicap.

[...]

8 Toute personne a le droit de revendiquer et de faire respecter les droits que lui reconnaît la présente loi, d'introduire des instances aux termes de la présente loi et d'y participer, et de refuser de porter atteinte à un droit reconnu à une autre personne par la présente loi, sans représailles ni menaces de représailles.

[...]

17 (1) Ne constitue pas une atteinte à un droit d'une personne reconnu dans la présente loi le fait que cette personne est incapable, à cause d'un handicap, de s'acquitter des obligations ou de satisfaire aux exigences essentielles inhérentes à l'exercice de ce droit.

(2) La Commission, le Tribunal ou un tribunal judiciaire ne doit pas conclure qu'une personne est incapable, à moins d'être convaincu que la personne à laquelle il incombe de tenir compte des besoins de cette personne ne peut le faire sans subir elle-même un préjudice injustifié, compte tenu du coût, des sources extérieures de financement, s'il en est, et des exigences en matière de santé et de sécurité, le cas échéant.

(3) La Commission, le Tribunal ou un tribunal judiciaire tient compte des normes prescrites par les règlements pour évaluer ce qui constitue un préjudice injustifié.

(4) Si, après avoir enquêté sur une plainte, la Commission décide que les preuves ne justifient pas que la question faisant l'objet de la plainte soit renvoyée au Tribunal en raison de l'application du paragraphe (1), elle peut néanmoins tenter d'amener les parties à accepter un règlement relativement aux obligations ou exigences.

[...]

24— (1) Ne constitue pas une atteinte au droit, reconnu à l'article 5, à un traitement égal en matière d'emploi le fait :

- a) qu'un organisme ou un groupement religieux, philanthropique, éducatif, de secours mutuel ou social dont le principal objectif est de servir les intérêts de personnes identifiées par la race, l'ascendance, le lieu d'origine, la couleur, l'origine

partnership status or disability employs only, or gives preference in employment to, persons similarly identified if the qualification is a reasonable and *bona fide* qualification because of the nature of the employment;

- (b) the discrimination in employment is for reasons of age, sex, record of offences, marital status or same-sex partnership status if the age, sex, record of offences, marital status or same-sex partnership status of the applicant is a reasonable and *bona fide* qualification because of the nature of the employment;
- (c) an individual person refuses to employ another for reasons of any prohibited ground of discrimination in section 5, where the primary duty of the employment is attending to the medical or personal needs of the person or of an ill child or an aged, infirm or ill spouse, same-sex partner or relative of the person; or
- (d) an employer grants or withholds employment or advancement in employment to a person who is the spouse, same-sex partner, child or parent of the employer or an employee.
- (2) The Commission, the Tribunal or a court shall not find that a qualification under clause (1) (b) is reasonable and *bona fide* unless it is satisfied that the circumstances of the person cannot be accommodated without undue hardship on the person responsible for accommodating those circumstances considering the cost, outside sources of funding, if any, and health and safety requirements, if any.
- (3) The Commission, the Tribunal or a court shall consider any standards prescribed by the regulations for assessing what is undue hardship.
- ethnique, la croyance, le sexe, l'âge, l'état matrimonial, le partenariat avec une personne de même sexe ou un handicap n'emploie que des personnes ainsi identifiées ou leur accorde la préférence si cette qualité requise est exigée de façon raisonnable et de bonne foi compte tenu de la nature de l'emploi;
- b) que la discrimination en matière d'emploi repose sur des raisons fondées sur l'âge, le sexe, l'existence d'un casier judiciaire, l'état matrimonial ou le partenariat avec une personne de même sexe, si l'âge, le sexe, le casier judiciaire, l'état matrimonial ou le partenariat avec une personne de même sexe du candidat constitue une qualité requise qui est exigée de façon raisonnable et de bonne foi compte tenu de la nature de l'emploi
- c) qu'un particulier refuse d'employer une personne pour des raisons fondées sur un motif illicite de discrimination précisé à l'article 5 si les principales fonctions reliées à l'emploi consistent à dispenser des soins médicaux ou personnels au particulier ou à un de ses enfants malade ou à son conjoint, partenaire de même sexe ou parent âgé, infirme ou malade;
- d) qu'un employeur accorde ou refuse un emploi ou une promotion à une personne qui est son conjoint, son partenaire de même sexe, son enfant ou son père ou sa mère ou à une personne qui est le conjoint, le partenaire de même sexe, l'enfant ou le père ou la mère d'un employé.
- (2) La Commission, le Tribunal ou un tribunal judiciaire ne doit pas conclure qu'une qualité requise aux termes de l'alinéa (1) b) est exigée de façon raisonnable et de bonne foi, à moins d'être convaincu que la personne à laquelle il incombe de tenir compte de la situation de la personne ne peut le faire sans subir elle-même un préjudice injustifié, compte tenu du coût, des sources extérieures de financement, s'il en est, et des exigences en matière de santé et de sécurité, le cas échéant.
- (3) La Commission, le Tribunal ou un tribunal judiciaire tient compte des normes prescrites par les règlements pour évaluer ce qui constitue un préjudice injustifié.

#### Analysis

[15] I now turn to the first issue: is the SOGD a bursary within the meaning of paragraph 56(1)(n) of the Act?

#### Analyse

[15] J'examinerai maintenant le premier point : la SEH est-elle une bourse d'études au sens de l'alinéa 56(1)n) de la Loi?

[16] The appellant makes three submissions in support of his position that the SOGD is not a bursary. Firstly, he argues that the funding was wrongly labelled a bursary, rather than an accommodation grant, by the Ministry of Education. He also argues that the lack of discretion in the spending of the funds, due to the strict categories of expenses and the requirement of proof of receipts, takes the SOGD out of the realm of a bursary. Lastly, the appellant invites us to conclude that the funding results from a duty of accommodation owed to him and that it is not linked to the pursuit of academic studies. The respondent disagrees with the appellant's position and submits that the Tax Court Judge made no error in concluding that the SOGD was a bursary.

[17] Before addressing the appellant's submissions, it is important to keep in mind the characteristics of the SOGD received by the appellant. It is a grant financed jointly by the provincial and federal governments and is destined for disabled students who meet the conditions of eligibility. A reading of the relevant provisions of the *Canada Student Financial Assistance Act*, S.C. 1994, c. 28 (the CSFAA) and of the *Canada Student Financial Assistance Regulations*, SOR/95-329 (the Regulations), makes it clear that the SOGD is designed to help disabled students enrolled in an educational program. In order to qualify for a SOGD, an applicant must:

- (a) be qualified for enrolment and enrolled in an educational institution as a student and intend to attend that institution (CSFAA, subsection 2(1));
- (b) have attained a satisfactory scholastic standing (CSFAA, paragraph 12(1)(a));
- (c) be in need of financial assistance (CSFAA, paragraph 12(1)(b));
- (d) be in need of exceptional education-related equipment or services (paragraph 34(1)(d) of the Regulations).

[18] The appellant's first and third contentions are to the effect that the SOGD is an accommodation grant, not

[16] L'appellant invoque trois arguments pour dire que la SEH n'est pas une bourse d'études. D'abord, il fait valoir que le ministère de l'Éducation l'a à tort qualifiée de bourse d'études plutôt que de subvention d'accommodation. Il soutient aussi que la SEH ne saurait participer d'une bourse d'études puisqu'il n'était pas libre de la dépenser comme bon lui semblait, à cause des strictes catégories de dépenses auxquelles il était astreint et à cause de l'obligation pour lui de produire des reçus. Finalement, l'appellant nous invite à conclure que la SEH résulte d'une obligation d'accommodation dont il est créancier et qu'elle ne dépend pas de l'inscription à un programme d'études. L'intimée ne partage pas l'avis de l'appellant et affirme que le juge de la Cour de l'impôt n'a pas commis d'erreur lorsqu'il a dit que la SEH était une bourse d'études.

[17] Avant d'examiner les conclusions de l'appellant, il importe de garder à l'esprit les caractéristiques de la SEH reçue par l'appellant. Il s'agit d'une subvention financée conjointement par le gouvernement provincial et le gouvernement fédéral. Cette subvention s'adresse aux étudiants handicapés qui répondent aux conditions d'admissibilité. Il ressort clairement des dispositions applicables de la *Loi fédérale sur l'aide financière aux étudiants*, L.C. 1994, ch. 28 (la LFAFE), et du *Règlement fédéral sur l'aide financière aux étudiants* DORS/95-329 (le Règlement), que la SEH est conçue pour venir en aide aux étudiants handicapés qui sont inscrits dans un programme d'études. Pour être admissible à une SEH, un candidat doit :

- a) être inscrit et remplir les conditions d'inscription à un établissement d'enseignement, en qualité d'étudiant, et avoir l'intention de fréquenter cet établissement (paragraphe 2(1) de la LFAFE);
- b) avoir atteint un niveau et des résultats satisfaisants (alinéa 12(1)a de la LFAFE);
- c) avoir besoin d'aide financière (alinéa 12(1)b de la LFAFE);
- d) avoir besoin d'un service ou d'un équipement exceptionnel lié aux études (alinéa 34(1)d du Règlement).

[18] Dans ses première et troisième prétentions, l'appellant dit que la SEH est une subvention

a bursary. His second contention, for all intents and purposes, is also to the same effect. He argues that his lack of discretion with respect to the spending of the funds is a clear indication that the SOGD is not linked to post-secondary education, but rather results from a duty of accommodation owed to him by the Ministry of Education and HRDC.

[19] Although prepared to acknowledge that that duty rested primarily with the Law Society, the appellant submits that it was also the duty of the Ministry of Education and HRDC to accommodate him. For that proposition, he relies, in part, on the Ontario Human Rights Commission's *Policy and Guidelines on Disability and the Duty to Accommodate*. Section 3.4 thereof states, in part:

The accommodation process is a shared responsibility. Everyone involved should co-operatively engage in the process, share information, and avail themselves of potential accommodation solutions.

[20] In the appellant's view, the SOGD constitutes a "funding boost" provided by government to universities and colleges to enable them to meet their duty to accommodate disabled students. This leads him to say that the link between the purpose of the accommodation funding and the constitutionally protected ground under section 15 of the Charter, was of such importance that it is not possible to consider the SOGD as a bursary. Finally, the appellant argues that on the plain meaning of the word "bursary," the grant must have as its purpose to enable a student to further his or her academic studies. Consequently, it cannot be said that the SOGD was designed to achieve that purpose.

[21] The Tax Court Judge rejected the appellant's submissions, as he was of the opinion that there was a clear nexus between the SOGD and an applicant's pursuit of academic studies. In my view, the Tax Court Judge's conclusion is correct. The appellant's submissions fail to recognize that an applicant cannot obtain a SOGD unless he or she is a student who has

d'accommodation, non une bourse d'études. Sa deuxième prétention va pratiquement dans le même sens. Il fait valoir qu'il n'est pas libre de dépenser les sommes comme il l'entend et, à son avis, cela montre clairement que la SEH n'est pas rattachée à un programme d'études postsecondaires, mais résulte plutôt d'une obligation d'accommodation que le ministère de l'Éducation et DRHC ont envers lui.

[19] Bien qu'il soit disposé à reconnaître que cette obligation incombait surtout au Barreau, l'appelant dit que le ministère de l'Éducation et DRHC avaient eux aussi l'obligation de veiller à ce qu'il bénéficie d'aménagements spéciaux. Il invoque notamment à l'appui de cette prétention la *Politique et directives concernant le handicap et l'obligation d'accommodation* de la Commission ontarienne des droits de la personne. Cette politique prévoit ce qui suit, dans sa section 3.4 :

Le processus d'adaptation est une responsabilité partagée. Toutes les parties en cause devraient s'y engager dans un esprit de collaboration, partager l'information disponible et se prévaloir des solutions possibles.

[20] De l'avis de l'appelant, la SEH constitue un [TRADUCTION] « coup de pouce financier » donné par le gouvernement aux universités et aux collèges pour qu'ils puissent remplir leur obligation de venir en aide aux étudiants handicapés. Cela le conduit à dire que le lien entre l'objet du financement des aménagements spéciaux et le motif de discrimination proscrit par l'article 15 de la Charte était d'une importance telle qu'il n'est pas possible de considérer la SEH comme une bourse d'études. Finalement, l'appelant fait valoir que, si l'on s'en tient au sens ordinaire de l'expression « bourse d'études », la subvention doit avoir pour objet de permettre à un étudiant de poursuivre ses études. Par conséquent, on ne saurait dire que la SEH a été conçue pour atteindre cet objet.

[21] Le juge de la Cour de l'impôt a rejeté les conclusions de l'appelant. Selon lui, il existait un lien évident entre la SEH et les études poursuivies par celui qui la reçoit. À mon avis, la conclusion du juge de la Cour de l'impôt est correcte. Les arguments de l'appelant oublient qu'un candidat ne peut pas obtenir une SEH à moins qu'il ne soit un étudiant qui a atteint

attained a satisfactory scholastic standing and is in need of financial assistance. Thus, a disabled student who cannot qualify will have to purchase the required services with his or her own funds or find another source of funding.

[22] As a deaf student, the appellant may well have been entitled to be accommodated by the learning institution which he attended, namely the Law Society. His argument for accommodation would be that, pursuant to the Ontario *Human Rights Code*, R.S.O. 1990, c. H.19 (the Ontario Code), the Law Society, like any other learning institution, is charged with the duty of providing the appellant with those services which, by reason of his disability, are required to enable him to pursue his studies (see sections 1, 8 and 17 of the Ontario Code).

[23] Save those cases where a learning institution has demonstrated that undue hardship would result from providing the services required by an applicant, it would appear that a person's right to receive the requested services is unconditional and does not depend on his or her financial situation or the merits of the application. Consequently, in most situations, a learning institution will have to bear the cost of providing the services which a disabled person requires to pursue his or her education (see subsections 17(2) and 24(2) of the Ontario Code). This duty is explained by the Ontario Human Rights Commission in a document entitled *The Opportunity to Succeed: Achieving Barrier-free Education for Students with Disabilities (Consultation Report)*, approved by the Commission on July 30, 2003, in the following terms (at page 48):

Private career colleges, private universities, and professional licensing bodies, like all other post-secondary institutions, are bound by the *Code*. They are required to provide equal treatment with respect to their services, without discrimination because of disability. This means that they must provide accommodation to students with disabilities, up to the point of undue hardship. The cost of accommodation will only amount to an undue hardship where it is so substantial that it would alter the essential nature of the enterprise, or so significant that it would substantially affect its viability.

un niveau d'études satisfaisant et qui a besoin d'une aide financière. Ainsi, un étudiant handicapé qui ne répond pas aux conditions fixées devra acheter les services nécessaires à même ses propres ressources, ou trouver une autre source de financement.

[22] En tant qu'étudiant atteint de surdité, l'appelant pouvait fort bien avoir droit à des aménagements spéciaux de la part de l'établissement d'enseignement qu'il fréquentait, c'est-à-dire le Barreau. Son argument en faveur de son droit à tels aménagements serait que, en conformité avec le *Code des droits de la personne* de l'Ontario, L.R.O. 1990, ch. H.19 (le Code de l'Ontario), le Barreau, comme tout autre établissement d'enseignement, a l'obligation de procurer à l'appelant les services qui, en raison de son handicap, sont nécessaires pour lui permettre de poursuivre ses études (voir les articles 1, 8 et 17 du Code de l'Ontario).

[23] Sauf les cas où un établissement d'enseignement prouve qu'il subirait une contrainte excessive s'il devait fournir les services dont a besoin un étudiant, il semblerait que le droit d'une personne de recevoir les services demandés est un droit inconditionnel, qui ne dépend pas de la situation financière de l'intéressé ni du bien-fondé de sa requête. Par conséquent, dans la plupart des cas, un établissement d'enseignement devra supporter le coût des services dont a besoin un étudiant handicapé pour continuer ses études (voir les paragraphes 17(2) et 24(2) du Code de l'Ontario). Cette obligation est expliquée par la Commission ontarienne des droits de la personne dans un document intitulé *Une chance de réussir : Éliminer les obstacles à l'éducation pour les personnes handicapées (Rapport de consultation)*, approuvé par la Commission le 30 juillet 2003. La Commission s'exprime ainsi, à la page 53 :

Ces collèges [privés d'enseignement professionnel], les universités privées et les organismes de réglementation professionnelle, comme tous les autres établissements postsecondaires, sont assujettis au Code. Ils sont tenus de fournir un traitement égal en matière de services, sans discrimination fondée sur un handicap. Cela signifie qu'ils doivent fournir des adaptations aux étudiants handicapés, dans la mesure où ils ne subissent pas de préjudice injustifié. Le coût des mesures d'adaptation ne peut être considéré comme entraînant un tel préjudice que s'il est assez élevé pour modifier profondément la nature de l'entreprise ou affecter sa viabilité.

[24] In my view, however, it cannot be said that the SOGD constitutes the fulfilment by the Ministry of Education and HRDC of their duty to accommodate the appellant. While it is true that the SOGD will be given to those handicapped students who are “in need of exceptional education-related services or equipment that are required for the student to perform the daily activities necessary to participate in studies at a post-secondary school level” (SOR/95-329, paragraph 34(1)(d) (as am. by SOR/96-368, s. 22)), the grant is reserved for students who attain a satisfactory scholastic standard and who are in need of financial assistance (see paragraphs 12(1)(a) and (b), *Canada Student Financial Assistance Act*). Further, such students must provide documentary proof that they are in receipt of federal or provincial disability assistance. Consequently, I am satisfied that the characteristics of the SOGD are such as to take it out of the realm of accommodation. The SOGD was not created to “kick-in” whenever a learning institution fails or omits to fulfill its duty to accommodate a disabled person. Otherwise, it would mean that the beneficiary of a duty to accommodate would have the option of, in effect, transferring the duty owed to him to another person or institution.

[25] I am of the opinion that the SOGD results from the Government’s decision to provide financial help for certain students with respect to costs relating to their disability, the purpose of which is to enable these students to continue their education, and this, notwithstanding the fact that learning institutions may have a duty to accommodate such students.

[26] It is my view that if the appellant is seeking accommodation, he must exercise his rights against the Law Society. At paragraph 18 of his memorandum, the appellant asserts that the Law Society owed him a duty of accommodation, but given its refusal to accommodate him and given the choice between proceeding against the Law Society and “choosing the accommodation funding under the Special Opportunities Grant, . . . it was inevitable that [the appellant] had little choice but to accept the Special Opportunities Grant.” I wish to make it clear that I am not concluding, nor suggesting, that the appellant would be successful against the Law

[24] À mon avis cependant, on ne saurait dire que la SEH équivaut pour le ministère de l’Éducation et pour DRHC à s’acquitter de leur obligation d’accommodation envers l’appellant. Il est vrai que la SEH sera versée aux étudiants handicapés qui ont « besoin, afin d’exercer les activités quotidiennes nécessaires à la poursuite d’études de niveau postsecondaire, d’un service ou d’un équipement exceptionnel (DORS/95-329, alinéa 34(1)d) (mod. par DORS/96-368, art. 22)), mais la subvention est réservée aux étudiants qui atteignent un niveau et des résultats satisfaisants et qui ont besoin d’une aide financière (voir les alinéas 12(1)a) et b) de la *Loi fédérale sur l’aide financière aux étudiants*. Par ailleurs, un tel étudiant doit apporter une preuve documentaire attestant qu’il reçoit une allocation d’invalidité fédérale ou provinciale. Par conséquent, je suis persuadé que les caractéristiques de la SEH sont telles qu’une subvention de ce genre ne peut être assimilée à des aménagements spéciaux. La SEH n’a pas été établie en tant que gratification lorsqu’un établissement d’enseignement néglige pour quelque raison de s’acquitter de son devoir de consentir des aménagements spéciaux à une personne handicapée. Autrement, cela voudrait dire que le créancier d’une telle obligation pourrait dans les faits céder sa qualité de créancier de l’obligation à une autre personne ou institution.

[25] Je suis d’avis que la SEH procède de la décision du gouvernement d’apporter une aide financière à certains étudiants pour les coûts liés à leur handicap, aide financière dont l’objet est de leur permettre de poursuivre leurs études, et cela bien que les établissements d’enseignement puissent être tenus de consentir des aménagements spéciaux à ces étudiants.

[26] Je suis d’avis que, si l’appellant est en quête d’aménagements spéciaux, il doit exercer ses droits contre le Barreau. Au paragraphe 18 de son mémoire, l’appellant dit que le Barreau avait envers lui une obligation d’accommodation, mais que, vu le refus du Barreau de s’en acquitter et vu le choix qu’avait l’appellant d’engager des poursuites contre le Barreau ou bien [TRADUCTION] « d’accepter l’aide représentée par la subvention pour initiatives spéciales, il était inévitable que [l’appellant] décide d’opter pour la subvention ». Je voudrais souligner qu’ici je ne dis pas, ni ne veux donner à entendre, que l’appellant aurait gain de cause

Society. As that issue is not before us and, hence, the Law Society is not a party to these proceedings, it is not open to us to reach any conclusion on that issue.

[27] The appellant's second contention as to why the SOGD is not a bursary is that the lack of discretion with respect to the spending of the funds distinguishes it from scholarships, bursaries and cash prizes. He argues that while other scholarships award cash prizes "without strings" or allow for offsets in tuition or books, the SOGD contains strict categories of expenses and requires proof of receipts.

[28] The appellant puts much emphasis on the fact that he was obliged to spend the funds received under the SOGD program to purchase sign language interpretation services and real-time captioning, all of which were required by reason of his disability. It is in that sense that the appellant argues that the SOGD was an accommodation grant and not a bursary.

[29] The respondent points to the existence of other bursaries reserved for disabled persons and to the fact that they are all included in the taxpayer's income. However, the funds paid out pursuant to these bursaries are not limited to the payment of specified expenses. The only exception to this appears to be that of the Ontario Students Assistance Program (OSAP) Childcare Bursary Plan, the stated purpose of which is to "assist students who have childcare costs for three or more children." Under the plan, a childcare provider must charge the student for childcare, claim the charged fees on his or her income tax form and provide completed standard OSAP childcare receipts for the fees received. In other words, the terms of the grant require that the student demonstrate that he or she has spent the funds on specified services.

[30] The Judge concluded, and I agree entirely with him, that "[t]he degree of discretionary use of the funds does not change the nature of the payment" (2003 TCC

contre le Barreau. Comme nous ne sommes pas saisis de la question et que par conséquent le Barreau n'est pas partie à la présente instance, il ne nous appartient pas de nous prononcer sur cet aspect.

[27] Le deuxième argument avancé par l'appelant pour dire que la SEH n'est pas une bourse d'études est le fait qu'il n'est pas libre de dépenser les fonds comme il l'entend, comme ce serait le cas pour une bourse d'excellence, une bourse d'études ou un prix en espèces. Selon lui, alors que les bourses d'études et autres sont des prix en espèces, « sans attaches » ou consistent en une réduction des frais de scolarité ou du prix d'achat de livres, la SEH contient de strictes catégories de dépenses et requiert la production de reçus.

[28] L'appelant accorde beaucoup d'importance au fait qu'il était tenu de dépenser les sommes reçues au titre de la SEH pour acheter des services d'interprétation du langage gestuel et des services de sous-titrage en temps réel, services dont il avait besoin en raison de son handicap. C'est pour cette raison que, selon l'appelant, la SEH était une subvention d'accommodation et non une bourse d'études.

[29] L'intimée signale l'existence d'autres bourses d'études réservées aux personnes handicapées, et le fait que ces bourses d'études sont toutes incluses dans le revenu du contribuable. Cependant, les sommes payées au titre de ces bourses d'études ne sont pas réservées à des dépenses précises. La seule exception à cela semble être la bourse pour frais de garde d'enfants du Régime d'aide financière aux étudiants de l'Ontario (RAFEO). L'objectif déclaré de la bourse pour frais de garde d'enfants est d'« aider les étudiantes et étudiants à assumer les frais entraînés par la garde de trois enfants ou plus ». Selon le régime, le fournisseur de soins aux enfants doit facturer les soins à l'étudiant, inscrire dans sa déclaration de revenus les frais perçus et remettre à l'étudiant des reçus RAFEO dûment remplis de frais de garde d'enfants, pour les frais perçus. Autrement dit, les conditions de la subvention obligent l'étudiant à prouver qu'il a affecté les sommes reçues à des services précis.

[30] Le juge a conclu, et je partage entièrement son avis, que « [l]'étendue du pouvoir discrétionnaire concernant l'utilisation des fonds n'a aucun effet en ce

366, paragraph 46 of his reasons). In my view, the fact that the appellant did not have control of the SOGD funds, in that he was obliged to spend the funds on specific services, does not alter the nature of the grant. In any event, there is no authority for, nor does the plain meaning of the words “bursary” and “*bourse d'études*” support his contention that a grant cannot be characterized as a bursary unless the recipient has discretionary use of the funds.

[31] Having concluded that the SOGD is not an accommodation grant, I must still decide whether it is a “bursary” within the meaning of paragraph 56(1)(n) of the Act. The Judge concluded, in no uncertain terms, that the grant was a bursary.

[32] At paragraphs 38-42 of his reasons, the Judge turned to the dictionaries for definitions of the words “bursary” and “*bourse*”, which he reproduced:

The *Concise Oxford English Dictionary*—Tenth Edition, Revised, Oxford University Press—defines bursary as:

1. a grant, especially one awarded to a student.

The *New Collegiate Dictionary*—Thomas Allen & Son Limited, Toronto—defines: bursary as:

2. a monetary grant to a needy student.

The *Canadian Oxford Paperback Dictionary* - Oxford University Press - contains the following definition of bursary:

a financial award to a university student made primarily on the basis of financial need or some other criterion in addition to academic merit.

The same dictionary defines “grant” in this manner:

- 2a: a sum of money given by the state for any of various purposes, e.g. to finance education.

The French version of the paragraph in question uses the term, “*bourse d'études*” and “*bourse*”, although having other definitions, is also defined by *Larousse - Dictionnaire Général* - 1994 - as follows:

qui concerne la nature du paiement » (2003 CCI 366, paragraphe 46 de ses motifs). À mon avis, le fait que l'appelant n'avait pas la libre disposition des fonds de la SEH, en ce sens qu'il était obligé de les affecter à des services précis, ne modifie pas la nature de la subvention. Au demeurant, l'affirmation de l'appelant selon laquelle une subvention ne peut être qualifiée de « *bourse d'études* » à moins que le bénéficiaire n'ait la libre disposition des fonds ne repose sur aucune autorité, et le sens ordinaire des mots « *bourse d'études* » et « *bursary* » n'appuie pas non plus cette affirmation.

[31] Ayant conclu que la SEH n'est pas une subvention d'accommodation, je dois néanmoins me demander s'il s'agit d'une « *bourse d'études* » au sens de l'alinéa 56(1)n) de la Loi. Le juge a conclu, sans ambiguïté, que la subvention était une *bourse d'études*.

[32] Aux paragraphes 38 à 42 de ses motifs, le juge se réfère aux dictionnaires pour les définitions des mots « *bourse* » et « *bursary* » définitions qu'il cite :

Le *Concise Oxford English Dictionary*, 10<sup>e</sup> édition révisée, Oxford University Press, définit une *bourse* de la façon suivante :

1. a grant, especially one awarded to a student.

Quant au *New Collegiate Dictionary*, Thomas Allen & Son Limited, Toronto, il définit le terme « *bourse* » ainsi :

2. a monetary grant to a needy student.

Le *Canadian Oxford Paperback Dictionary*, Oxford University Press, pour sa part, contient la définition suivante du terme « *bourse* » :

a financial award to a university student made primarily on the basis of financial need or some other criterion in addition to academic merit.

Ce même dictionnaire définit le terme « *subvention* » de la façon suivante :

- 2a : a sum of money given by the state for any of various purposes, e.g. to finance education.

La version française de l'alinéa en question emploie l'expression « *bourse d'études* » et le mot « *bourse* » susceptible par ailleurs d'autres définitions, est défini comme suit dans le *Larousse - Dictionnaire Général* édition de 1994 :

3. Pension accordée par l'État ou par une institution à un élève, à un étudiant ou à un chercheur pour l'aider à poursuivre ses études.

[33] To these definitions can be added the following:

*Le grand Robert de la langue française: dictionnaire alphabétique et analogique*, 2nd ed. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1992, at page 132:

**1. BOURSE . . .**

3. Bourse d'études, et, absolt, bourse : pension accordée à un élève, un étudiant, pour subvenir à ses besoins pendant le temps de ses études.

*The New Oxford Dictionary of English*. Oxford: Clarendon Press, 1998, at page 246:

**bursary . . . 1.** a grant, especially one awarded to someone to enable them to study at university or college.

*ITP Nelson Canadian Dictionary of the English Language*. Toronto: ITP Nelson, 1997, at page 188:

**bursary . . . 1.** a university scholarship based primarily on need.

*Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 5th ed. Oxford: Oxford University Press, 2002, at page 311:

**bursary . . . 3.** An endowment given to a student.

[34] These definitions of the word "bursary" highlight the fact that bursaries are grants given to students in need of financial help so as to allow them to continue their studies.

[35] At paragraphs 45 and 46 of his reasons, the Judge sets forth his rationale for concluding that the SOGD is a bursary:

In the context of the provision of funds - under that particular program - for the specific purpose of affording the appellant the means by which he could participate in the mandatory Bar Admission Course, it is difficult to regard the questioned payment as other than the sort of receipt that ordinarily - and readily - falls within the definition of "bursary" in the context in which that word is used in

3. Pension accordée par l'État ou par une institution à un élève, à un étudiant ou à un chercheur pour l'aider à poursuivre ses études.

[33] À ces définitions, peuvent s'ajouter les suivantes :

*Le grand Robert de la langue française : dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, 2<sup>e</sup> éd. Paris, à la page 132 : *Dictionnaires Le Robert*; 1992 :

**1. BOURSE**

3. Bourse d'études, et, absolt, bourse : pension accordée à un élève, un étudiant, pour subvenir à ses besoins pendant le temps de ses études.

*The New Oxford Dictionary of English*. Oxford : Clarendon Press, 1998, à la page 246 :

**bursary [ . . . ] 1.** a grant, especially one awarded to someone to enable them to study at university or college.

*ITP Nelson Canadian Dictionary of the English Language*. Toronto : ITP Nelson, 1997, à la page 188 :

**bursary : 1.** a university scholarship based primarily on need.

*Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, 5<sup>e</sup> éd. Oxford : Oxford University Press, 2002, à la page 311 :

**bursary [ . . . ] 3.** An endowment given to a student.

[34] Ces définitions du mot « bourse » montrent que les bourses d'études sont des subventions accordées aux étudiants qui ont besoin d'une aide financière pour continuer leurs études.

[35] Aux paragraphes 45 et 46 de ses motifs, le juge expose le raisonnement qui l'amène à conclure que la SEH est une bourse d'études :

Dans le contexte de la prestation de fonds accordée dans le cadre de ce programme particulier précisément dans le but de fournir à l'appellant les moyens de suivre le cours obligatoire de formation professionnelle du Barreau, il est difficile d'envisager le paiement en question autrement que comme une rentrée de fonds visée, ordinairement et facilement, par la définition de « bourse » selon le libellé de l'alinéa 56(1)n) de

paragraph 56(1)(n) of the *Act*. I do not see any inherent ambiguity to be resolved in favour of the taxpayer. Utilizing the term “accommodation services”, although an apt description of the true purpose of the funding from a social science perspective, does not change the nature of the payment that was described as a bursary and paid to the appellant pursuant to a program designed to provide financial assistance to students with disabilities. There was no definition of “grant” contained in the umbrella federal student funding legislation. Perhaps, if a definition had existed and was at odds with dictionary definitions of “bursary” - which include a grant of financial assistance to a needy student - that discrepancy might have provided some significant leverage to the appellant, considering the specific paragraph of the *Act* did not define “bursary” nor did it mention a “grant” other than in the context of a research grant in subsequent paragraphs within subsection 56(1).

The fact that the grant paid to the appellant contained more restrictions than those provided to other students within the SOG program does not disqualify this payment from inclusion into his income in accordance with the definition of bursary. It would not be unusual for a bursary or scholarship to be provided in a manner whereby the recipient was merely given credit for a reduction in tuition and/or associated educational costs under circumstances where the granting party paid a certain sum directly to the educational institution. Or, if the bursary or scholarship was provided by the institution itself, accounting entries could record a notional payment and offsetting receipt. Any payment of a bursary or scholarship is made within the context of an educational pursuit or achievement. Indeed, funds are provided by a grantor for that specific overall purpose. Depending on the precise nature of the payment, there may be more or less strings attached in accordance with the wishes of the payor. The degree of discretionary use of the funds does not change the nature of the payment. In my view, all relevant definitions contain the linkage of payment of money to a recipient who is engaged in some sort of educational pursuit. As an example, a level of government or an educational institution might confer a sum of money on a qualified recipient for the express purpose of defraying exceptional transportation costs to and from that individual's ordinary residence in order that personal funds can be otherwise expended directly on those goods and/or services normally associated with pursuing a course of study involving classroom attendance. The end result - from the perspective of the recipient - is an enhancement of that person's global financial position even if every cent of the transportation bursary or grant is expended merely in travelling to and from the educational facility. In that situation and - in the within appeal - the receipt of money has the effect of assisting both recipients within the context of a pursuit of

la *Loi*. Je ne constate aucune ambiguïté inhérente qui doit être résolue en faveur du contribuable. L'usage de l'expression « services d'adaptation » bien qu'il s'agisse d'une description appropriée de l'objet réel du financement selon le point de vue des sciences sociales, ne change en rien la nature du paiement qualifié de bourse et versé à l'appelant dans le cadre d'un programme destiné à aider financièrement les étudiants handicapés. La législation habilitante fédérale de portée générale sur l'aide financière aux étudiants ne comporte aucune définition du mot « subvention ». Si une définition avait existé et qu'elle avait été en contradiction avec celle du mot « bourse » que fournissent les dictionnaires, qui comprend l'octroi d'une aide financière à un étudiant dans le besoin, il est possible que cet écart aurait pu fournir à l'appelant un argument convaincant, étant donné que l'alinéa pertinent de la *Loi* ne définissait pas le mot « bourse » et ne faisait pas davantage mention d'une « subvention » sinon dans le contexte d'une subvention de recherche, dans les alinéas suivants du paragraphe 56(1).

La présence, dans la subvention versée à l'appelant, d'un nombre de conditions supérieur à celui qu'on trouve dans les subventions accordées aux autres étudiants dans le cadre du programme de SCE, n'a pas pour effet d'exclure ce paiement du revenu de l'appelant, conformément à la définition d'une « bourse ». Il ne serait pas inhabituel d'accorder une bourse ou une bourse d'études de manière à donner simplement au bénéficiaire un crédit en vue de réduire ses frais de scolarité ou les coûts liés à ses études, ou bien les deux, sous la forme d'un paiement direct de la partie subventionnaire à l'établissement d'enseignement. Par ailleurs, si la bourse ou la bourse d'études avait été allouée par l'établissement lui-même, les écritures comptables pourraient consigner un paiement et une rentrée de fonds compensatoire fictifs. Tout paiement d'une bourse ou d'une bourse d'études a lieu dans le cadre de la poursuite ou de l'achèvement d'études. En fait, ces fonds sont alloués par un subventionneur, pour cet objectif général. Le nombre de conditions attachées au paiement peut varier au gré du payeur. L'étendue du pouvoir discrétionnaire concernant l'utilisation des fonds n'a aucun effet en ce qui concerne la nature du paiement. À mon avis, toutes les définitions pertinentes établissent un rapport entre le versement de fonds et un bénéficiaire qui poursuit un objectif éducatif quelconque. À titre d'exemple, un ordre du gouvernement ou un établissement d'enseignement peut accorder une somme à un bénéficiaire admissible dans le but précis de lui permettre de défrayer son transport entre l'établissement d'enseignement et son domicile habituel de manière à libérer ses fonds personnels pour l'achat de biens ou de services associés normalement à la poursuite d'un programme d'études qui nécessite la présence de l'étudiant en classe. Ainsi, du point de vue du bénéficiaire, le résultat final est une amélioration de sa situation financière générale, même si chaque sou de la bourse ou de la subvention est dépensé

study. In the example used, the financial assistance enabled the student to arrive at the door of the classroom. In the appellant's case, it permitted him to purchase services in order to comprehend the content of the study material and to participate fully in the Bar Admission Course within the usual classroom setting. [Emphasis added.]

[36] At paragraph 45 of his reasons, after pointing out that the applicant's application for the SOGD was undertaken using a form provided by the Ministry of Education, which contained several references to "bursary funds," a "bursary cheque," and a "bursary plan," and that correspondence in regard thereto between the appellant and the Ministry of Education refer to the funds as "bursary assistance," the Judge concludes that the purpose of the SOGD was to provide financial assistance to students with disabilities. At paragraph 46, the Judge finds that the SOGD was made "within the context of an educational pursuit or achievement". He then states that the fact that the appellant had no discretion with respect to the spending of the funds does not change the nature of the SOGD.

[37] In criticizing the Judge's decision, the appellant argues, *inter alia*, that he relied too heavily on the fact that the funding had been designated as a "bursary" by the Ministry of Education. I cannot agree. The Judge, following consideration of the dictionary definitions of the terms "bursary" and "bourse," applied those definitions to the SOGD received by the appellant and concluded that there was no reason why the grant should not have been labelled as a "bursary."

[38] I have already set out at paragraph 17 of these reasons those conditions which an applicant must meet in order to qualify for an SOGD. Can it be said that Parliament, in including in a taxpayer's income those "amounts received . . . in the year . . . by the taxpayer as or on account of a scholarship, fellowship or bursary, or a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried out by the taxpayer" (paragraph

pour se rendre à l'établissement d'enseignement et pour en revenir. Dans une telle situation, tout comme en l'instance, la rentrée de fonds aide les bénéficiaires à poursuivre des études. Dans l'exemple fourni, l'aide financière permettait à l'étudiant d'arriver jusqu'à la porte de la classe. Dans le cas de l'appellant, cette aide lui a permis d'acquiescer des services pour comprendre la documentation des cours et pour participer pleinement au cours de formation professionnelle du barreau dans le cadre normal de salles de classe. [Non souligné dans l'original.]

[36] Au paragraphe 45 de ses motifs, après avoir fait observer que la demande de SEH de l'étudiant était présentée sur un formulaire fourni par le ministère de l'Éducation, formulaire qui renfermait plusieurs mentions telles que « fonds provenant d'une bourse » « chèque de bourse » et « programme de bourse » et que la correspondance échangée entre l'appellant et le ministère de l'Éducation à propos de la demande emploie l'expression « aide boursière » pour désigner les sommes reçues, le juge arrive à la conclusion que l'objet de la SEH était d'apporter une aide financière aux étudiants handicapés. Au paragraphe 46, le juge dit que la SEH était versée « dans le cadre de la poursuite ou de l'achèvement d'études ». Il dit ensuite que, si l'appellant n'avait pas le pouvoir de disposer des fonds comme il l'entendait, cela ne modifie pas la nature de la SEH.

[37] Prenant le contre-pied de la décision du juge, l'appellant fait valoir, entre autres, qu'il a trop insisté sur le fait que l'aide financière avait été appelée « bourse d'études » par le ministère de l'Éducation. Il m'est impossible de partager ici l'avis de l'appellant. Après examen des définitions données par les dictionnaires pour les mots « bourse » et « *bursary* » le juge a appliqué ces définitions à la SEH reçue par l'appellant et a conclu qu'il n'y avait aucune raison de ne pas appeler la subvention une « bourse ».

[38] J'ai déjà exposé au paragraphe 17 des présents motifs les conditions qu'un candidat doit remplir pour être admissible à une SEH. Peut-on dire que le législateur, lorsqu'il a prescrit l'inclusion, dans le revenu d'un contribuable, des « sommes reçues [. . .] au cours de l'année par le contribuable à titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement (*fellowship*) ou de récompense couronnant une œuvre remarquable réalisée

56(1)(n) of the Act (emphasis added)), intended to include funds, the purpose of which was to defray the costs of services required by reason of a person's disability, so as to enable that person to pursue his or her education?

[39] Perhaps, before going further, a few words regarding the word "received" found in subparagraph 56(1)(n)(i) of the Act are warranted, to the extent that the appellant argues that he did not, in effect, "receive" the funds, since he was only an intermediary between the law school and the Ministry of Education and HRDC. In *Jones v. R.*, [2002] 3 C.T.C. 2483 (T.C.C.), at paragraph 58, Margeson J.T.C.C. cites with approval the meaning given to the word "receive" in *Morin, J-P v The Queen*, [1975] CTC 106 (F.C.T.D.), at page 110:

. . . the word "receive" obviously means to get or derive benefit from something, to enjoy its advantages without necessarily having it in one's hand.

And then, at paragraph 60 of his reasons, Margeson J.T.C.C. expands on the meaning of the word "receive" as follows:

The Court has no doubt that what was received by the Appellant here is certainly included in the definition of "scholarship" in subsection 56(1)(n). There can be no doubt that in the case at bar the money represented by the scholarship went into the Appellant's account at the College. The evidence makes it clear that the book entry made in his account sets out the amount of money in issue and this account was debited periodically to reflect the balance of credits given to the Appellant after these amounts were charged to his account. Consequently, the Court is satisfied that whatever the scholarship represented was actually received by the Appellant even though he did not have it in his own hands and at no time did he actually receive cash in that amount nor at no time was he able to control the amount in any way except that charges in his account would be offset by the amount of the scholarship.

[40] I cannot find any fault with the above reasoning. There cannot be any doubt, in my view, that the appellant did receive an amount of \$2,000, the purpose of which was to defray the costs of services which he

dans son domaine d'activité habituel » (alinéa 56(1)n) de la Loi (non souligné dans le texte)), entendait que soient incluses les sommes dont l'objet était d'amortir le coût des services nécessités par le handicap d'une personne, pour permettre à cette personne de poursuivre ses études?

[39] Peut-être conviendrait-il, avant d'aller plus loin, de faire quelques observations sur le mot « reçues » qui se trouve au sous-alinéa 56(1)n(i) de la Loi, puisque l'appelant fait valoir qu'il n'a pas en réalité « reçu » les sommes, puisqu'il n'était qu'un intermédiaire entre l'école de droit et le ministère de l'Éducation et DRHC. Dans la décision *Jones c. R.*, [2002] 3 C.T.C. 2483 (C.C.I.), au paragraphe 58, le juge Margeson, juge de la Cour canadienne de l'impôt, cite en l'approuvant le sens donné au mot « recevoir » dans la décision *Morin, J-P c La Reine*, [1975] CTC 106 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), à la page 110 :

[TRADUCTION] [. . .] le mot recevoir ou toucher veut évidemment dire en bénéficier ou en profiter. En recevoir les avantages sans être obligé de l'avoir dans ses mains.

Puis, au paragraphe 60 de ses motifs, le juge Margeson s'expliquait ainsi sur le sens du mot « recevoir » :

La Cour n'a aucun doute quant au fait qu'en l'espèce, ce que l'appelant a reçu entre dans le cadre de la définition de « Bourses d'études » figurant à l'alinéa 56(1)n). Il est indubitable que, dans la présente espèce, l'argent correspondant à la bourse d'études est allé dans le compte de l'appelant au collège. La preuve établit clairement que l'écriture passée dans le compte de l'appelant fait état de la somme d'argent en cause et que l'on débitait périodiquement ce compte pour indiquer ce qu'il restait à l'appelant comme crédit après que des frais étaient imputés sur ce compte. La Cour est donc convaincue que, quoi que ce soit qu'elle représente, la bourse d'études a en fait été reçue par l'appelant, malgré le fait que ce dernier ne l'a pas eue entre les mains, qu'il n'a en fait jamais reçu le montant en argent et qu'il n'a jamais pu le contrôler, sauf qu'il savait que le montant de la bourse compensait les frais imputés sur son compte.

[40] Je ne puis trouver aucune faille dans le raisonnement ci-dessus. Il ne saurait faire aucun doute, à mon avis, que l'appelant a bien reçu une somme de 2 000 \$ dont l'objet était de payer les services dont il avait

required to attend the bar admission course.

[41] The fact that the SOGD was given to the appellant by a government institution is also of no relevance to the determination of whether the SOGD is a bursary. Whether grants are paid by public or private funds does not change their nature. Paragraph 56(1)(n) does not, in my view, allow such an argument to be made. In *R. v. Savage*, [1983] 2 S.C.R. 428, at page 443, in discussing the expression “prize for achievement” found in paragraph 56(1)(n) [S.C. 1970-71-72, c. 63], Dickson J. (as he then was) made the following remarks:

First, s. 56(1)(n) is not concerned with the identity of the payer or the relationship, if any, between donor and donee. There is nothing in the section which renders the scholarship, fellowship, bursary or prize taxable on the ground that the donor or payer is the employer of the taxpayer. Second, the words “scholarship, fellowship or bursary”, with which the word prize is associated, are normally employed in speaking of educational attainments, usually in the sphere of advanced studies, and “polite” learning. [Emphasis added.]

[42] In *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, Mr. Justice Gonthier, for a unanimous Supreme Court of Canada, sets out the rules for the proper interpretation of tax legislation at page 20 of his reasons:

The rules formulated in the preceding pages, some of which were relied on recently in *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, may be summarized as follows:

- The interpretation of tax legislation should follow the ordinary rules of interpretation;
- A legislative provision should be given a strict or liberal interpretation depending on the purpose underlying it, and that purpose must be identified in light of the context of the statute, its objective and the legislative intent: this is the teleological approach;
- The teleological approach will favour the taxpayer or the tax department depending solely on the legislative provision in question, and not on the existence of predetermined presumptions;

besoin pour assister au cours de formation professionnelle du Barreau.

[41] La SEH a été remise à l'appelant par une institution gouvernementale, mais cela aussi est sans rapport avec le point de savoir si elle constitue une bourse. Qu'une subvention soit versée par un organisme public ou privé, ne change pas sa nature. L'alinéa 56(1)n ne permet pas à mon avis d'avancer un tel argument. Dans l'arrêt *R. c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428, à la page 443, le juge Dickson (son titre à l'époque), examinant l'expression « récompense couronnant une œuvre remarquable » que l'on trouve dans l'alinéa 56(1)n [S.C. 1970-71-72, ch. 63], faisait les observations suivantes :

Premièrement, l'al. 56(1)n n'a rien à voir avec l'identité de celui qui paie ni avec le rapport qui peut exister entre le donateur et le donataire. Rien dans cet alinéa ne rend une bourse d'études ou de perfectionnement (fellowship) ou une récompense imposable pour le motif que le donateur ou celui qui paie est l'employeur du contribuable. Deuxièmement, les mots « bourse d'études, [. . .] bourse de perfectionnement (fellowship) » auxquels est lié le mot « récompense » s'emploient normalement à l'égard de réussites intellectuelles, habituellement dans le domaine des études supérieures, et à l'égard des belles-lettres. [Non souligné dans l'original.]

[42] Dans l'arrêt *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, le juge Gonthier, rédigeant l'opinion unanime de la Cour suprême du Canada, exposait, à la page 20 de ses motifs, les règles devant s'appliquer à l'interprétation des lois fiscales :

Les principes dégagés dans les pages précédentes, dont certains, d'ailleurs, ont été récemment invoqués dans l'affaire *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, peuvent se résumer ainsi :

- L'interprétation des lois fiscales devrait obéir aux règles ordinaires d'interprétation;
- Qu'une disposition législative reçoive une interprétation stricte ou libérale sera déterminé par le but qui la sous-tend, qu'on aura identifié à la lumière du contexte de la loi, de l'objet de celle-ci et de l'intention du législateur; c'est l'approche téléologique;
- Que l'approche téléologique favorise le contribuable ou le fisc dépendra uniquement de la disposition législative en cause et non de l'existence de présomptions préétablies;

- Substance should be given precedence over form to the extent that this is consistent with the wording and objective of the statute;

- Only a reasonable doubt, not resolved by the ordinary rules of interpretation, will be settled by recourse to the residual presumption in favour of the taxpayer.

[43] In the course of his reasons, Gonthier J., at pages 15 and 16, identified the two purposes of tax legislation in Canada, namely, the raising of funds by the government to cover its expenditures and for the attainment of social and economic purposes.

[44] Turning to subsection 56(1) of the Act, it appears to me that the purpose of the provision is more in line with the traditional purpose of taxing legislation, i.e. to raise funds to cover government expenditures: the stated purpose of the subsection is to include in a taxpayer's income specified sources of income, save those which have been expressly exempted by the provision. Paragraph 56(1)(n) follows this objective: for example, prizes for achievement in a field of endeavour ordinarily carried out by the taxpayer are included, but not those prescribed by regulation and those which are not ordinarily carried out by a taxpayer.

[45] The word "bursary" is not qualified in any way. The wording of paragraph 56(1)(n) leads me to the conclusion that it must receive a liberal interpretation. The words "*bourse d'études*," used in the French version of paragraph 56(1)(n), makes it clear that a "*bourse*" is linked to the status of student. Further, the dictionary definitions which the Judge cited and those that I have added to his list evoke the notion of financial assistance for needy students. This criteria is found in the SOGD, which makes the grant available to needy students who have achieved a minimum standard of success in their studies.

[46] Before concluding on this point, I must address an argument put forward by the appellant on an alternate basis: the SOGD is a social assistance payment, pursuant to paragraph 56(1)(u) of the Act. From the appellant's point of view, this categorization is more favourable, since the income, when included under paragraph

- Primauté devrait être accordée au fond sur la forme dans la mesure où cela est compatible avec le texte et l'objet de la loi;

- Seul un doute raisonnable et non dissipé par les règles ordinaires d'interprétation sera résolu par le recours à la présomption résiduelle en faveur du contribuable.

[43] Dans l'exposé de ses motifs, aux pages 15 et 16, le juge Gonthier énonçait les deux objets des lois fiscales au Canada, à savoir la collecte de fonds par le gouvernement pour faire face à ses dépenses, et la réalisation d'objets sociaux et économiques.

[44] Quant au paragraphe 56(1) de la Loi, il me semble que l'esprit de cette disposition s'accorde davantage avec l'objet traditionnel des lois fiscales, c'est-à-dire la collecte de fonds pour faire face aux dépenses publiques: l'objet déclaré du paragraphe 56(1) est d'inclure dans le revenu d'un contribuable certaines sources de revenus, sauf celles qui ont été expressément exemptées par la disposition. L'alinéa 56(1)n) suit cet objectif: par exemple, sont incluses dans le revenu les récompenses couronnant des œuvres remarquables réalisées par le contribuable dans son domaine d'activité habituel, mais non celles qui sont prévues par règlement et celles qui ne sont pas réalisées par le contribuable dans son domaine d'activité habituel.

[45] Le mot « *bursary* » dans la version anglaise, n'est aucunement nuancé. Le texte de l'alinéa 56(1)n) me conduit à conclure que ce mot doit recevoir une interprétation libérale. L'expression « *bourse d'études* » dans l'alinéa 56(1)n), montre clairement qu'une « *bourse* » est liée à la qualité d'étudiant. Quant aux définitions du dictionnaire citées par le juge, et à celles que j'ai ajoutées à sa liste, elles évoquent l'idée d'une aide financière apportée aux étudiants dans le besoin. Ce critère est présent dans la SEH: la subvention est accordée aux étudiants nécessiteux qui justifient d'un certain niveau de réussite dans leurs études.

[46] Avant de conclure sur ce point, je dois examiner un argument subsidiaire avancé par l'appelant: la SEH est une prestation d'assistance sociale, qui relève de l'alinéa 56(1)u) de la Loi. De l'avis de l'appelant, cette catégorisation est plus favorable, puisque le revenu, une fois inclus selon l'alinéa 56(1)u), est déductible selon

56(1)(u), is deductible under paragraph 110(1)(f) [as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 49; c. 7, Sch. II, s. 78; Sch. VIII, s. 45] of the Act.

[47] The appellant's submission is premised on the wording of paragraph 56(1)(u), which defines a "social assistance payment" as a payment made on the basis of a "means, needs or income test". The appellant submits that the SOGD falls within that definition, since it is awarded on a needs test, i.e. that an applicant, when applying in Ontario, must first qualify for financial need under OSAP. At first glance, the appellant's argument is not without merit, but, in the end, it must fail.

[48] A review of the material in the record, which pertains to student grants and loans in general and assistance to disabled students in particular, highlights the fact that a disabled student applying for an SOGD must initially complete an application for a full-time or part-time Canada Student Loan in order to establish his or her financial needs. Needs related to the disability are assessed separately. The question then is: should we conclude that because receipt of an SOGD depends, in part, upon the assessment of an applicant's financial needs, that such a grant is more akin to a social assistance payment under paragraph 56(1)(u) than to a bursary under paragraph 56(1)(n)?

[49] Many of the dictionary definitions of the word "bursary" refer to the notion of financial need when delineating a bursary or grant. This is also what differentiates scholarships from bursaries. The former is often awarded to recognize excellence in the academic field, while the latter is usually awarded to provide financial assistance to a student. Both words are used in paragraph 56(1)(n).

[50] If the true purpose of a bursary is to provide financial assistance to students, then it makes no sense

l'alinéa 110(1)f) [mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 49; ch. 7, ann. II, art. 78; ann. VIII, art. 45] de la Loi.

[47] L'argument de l'appelant repose sur le texte de l'alinéa 56(1)u), qui définit une « prestation d'assistance sociale » comme une prestation payée après examen des « ressources, des besoins et du revenu ». L'appelant dit que la SEH entre dans cette définition, puisqu'elle est accordée après examen des besoins, c'est-à-dire qu'un candidat qui présente sa demande en Ontario doit d'abord faire reconnaître son besoin d'aide financière selon le RAFEO. À première vue, l'argument de l'appelant n'est pas sans fondement, mais, finalement, il ne peut être admis.

[48] Après examen des documents versés dans le dossier, documents qui concernent les prêts et bourses versés aux étudiants en général et l'aide apportée aux étudiants handicapés en particulier, on constate qu'un étudiant handicapé qui demande une SEH doit d'abord remplir une demande de prêt canadien pour étudiant à temps partiel ou à temps plein, afin d'établir ses besoins financiers. Les besoins rattachés à l'invalidité sont évalués séparément. La question est alors la suivante : devrions-nous conclure que, parce que le bénéfice d'une SEH dépend en partie de l'évaluation des besoins financiers d'un candidat, une telle subvention ressemble davantage à une prestation d'assistance sociale au sens de l'alinéa 56(1)u) qu'à une bourse d'études au sens de l'alinéa 56(1)n)?

[49] Nombre des définitions données par les dictionnaires pour le mot « bourse » se réfèrent à la notion de besoin financier pour circonscrire une bourse ou une subvention. C'est également ce qui distingue en anglais les *scholarships* (bourses d'excellence) des *bursaries* (bourses d'études). Une bourse d'excellence est souvent accordée à un étudiant en reconnaissance de l'excellence de ses résultats, alors qu'une bourse d'études est en général accordée à titre d'aide financière à un étudiant. Les deux mots (*scholarships* et *bursaries*) sont employés dans la version anglaise de l'alinéa 56(1)n).

[50] Si l'objet véritable d'une « bursary » (bourse d'études) est d'apporter une aide financière aux

to exclude from the definition thereof funds awarded on condition that financial needs be assessed. Such a conclusion would have the effect of excluding from the definition of bursary all grants attributed pursuant to the CSFAA. Another common feature of the definition of bursary is the fact that a bursary is granted to students to enable them to pursue their studies. In my view, this is the core purpose of a bursary: to provide help to a student, not in a generic way, but specifically to enable him or her to pursue his or her education. Consequently, in order to determine whether an income-tested grant falls under the category of “bursary” or of “social assistance payment,” its core purpose must be determined. At paragraph 46 of his reasons, the Tax Court Judge addressed this issue in the following terms:

... there is no justification for regarding the SOG payment to the appellant as other than a bursary as contemplated by that provision. It does not meet the criteria associated with a social assistance payment in the ordinary sense in which that term is employed within various pieces of legislation. It would require one to ignore the context of the SOG payment and its purpose which is inextricably linked to a facet of post-secondary education and - instead - to prefer a definition that is generally applicable to a program of broad-based, generic government funding more appropriately associated with ameliorating the effects of lower income levels on individuals and families over a longer term. [Emphasis added.]

[51] As I have already indicated, the SOGD is not available to all disabled students, but only to those who meet the financial and educational criteria. This criteria, as the Tax Court Judge points out, correctly in my view, makes clear the link between the SOGD and the applicant’s pursuit of post-secondary education.

[52] Consequently, I am satisfied that the SOGD granted to the appellant falls within the ambit of paragraph 56(1)(n) of the Act and that, in so concluding, the Tax Court Judge made no error. I therefore turn to the Charter issue.

étudiants, alors il n’est pas logique d’exclure de la définition de ce mot les sommes accordées sous condition d’évaluation des besoins financiers. Cela équivaudrait en effet à exclure de la définition de « *bursary* » toutes les subventions accordées en application de la LFAFE. Une autre caractéristique commune de la définition de « *bursary* » est le fait qu’une telle bourse est accordée aux étudiants pour leur permettre de continuer leurs études. À mon avis, c’est là l’objet fondamental d’une « *bursary* » : apporter une aide à un étudiant, non d’une manière générique, mais expressément pour l’aider à avancer dans ses études. Par conséquent, pour savoir si une subvention versée sous condition de vérification du revenu entre dans la catégorie des « bourses d’études » ou des « prestations d’assistance sociale » il faut déterminer son objet premier. Au paragraphe 46 de ses motifs, le juge de la Cour de l’impôt disposait de cet aspect dans les termes suivants :

À mon avis, il n’y a aucune raison de qualifier le paiement de la SCE à l’appelant autrement que comme une bourse visée par cette disposition. Ce paiement ne répond pas aux critères associés à une prestation d’assistance sociale selon la signification ordinaire de cette expression dans diverses dispositions législatives. Pour que cela soit le cas, il faudrait ignorer le contexte dans lequel le paiement de la SCE a été versé ainsi que le but visé par ce paiement, qui est inextricablement lié à un aspect de l’enseignement postsecondaire, et préférer plutôt une définition qui s’applique généralement à un programme gouvernemental de financement à grande échelle et généralisé associé plus justement à l’allègement des effets des bas revenus sur les particuliers et sur les familles dans le long terme. [Non souligné dans l’original.]

[51] Comme je l’ai déjà dit, la SEH n’est pas offerte à tous les étudiants handicapés, mais seulement à ceux qui répondent aux critères touchant les études et la situation financière. Ces critères, ainsi que le fait observer le juge de la Cour de l’impôt, et à juste titre à mon avis, font ressortir le lien entre la SEH et la poursuite d’études postsecondaires par le candidat.

[52] Je suis donc d’avis que la SEH accordée à l’appelant entre dans le champ de l’alinéa 56(1)n) de la Loi et que, en concluant de la sorte, le juge de la Cour de l’impôt n’a commis aucune erreur. Je passe donc à la question qui concerne la Charte.

[53] The constitutional validity of the inclusion of the SOGD in his income was challenged by the appellant before the Tax Court and the Tax Court Judge concluded that its inclusion did not violate his section 15 rights.

[54] Before reaching his conclusion, the Tax Court Judge properly laid out the test enunciated by the Supreme Court of Canada in *Law v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [1999] 1 S.C.R. 497 at paragraph 76, to establish whether discrimination had occurred: (1) Does paragraph 56(1)(n) of the Act impose differential treatment between the appellant and other students, in purpose or effect?; (2) Is the enumerated ground of disability the basis for the differential treatment?; (3) Does paragraph 56(1)(n) of the Act have a purpose or effect that is discriminatory within the meaning of the equality guarantee?

[55] After accepting the comparator group chosen by the appellant, i.e. the group of non-disabled students receiving bursaries, grants, fellowships or scholarships, who are not required to incur expenses for accommodation services merely to access the classroom from a physical standpoint or to comprehend course material, the Judge dealt with the first branch of the *Law* test, differential treatment. He concluded that taxation of the SOGD resulted from the nature of the funding without reference to any personal characteristics of the appellant. As a result, he concluded that paragraph 56(1)(n) did not draw any formal distinction between the appellant and those to whom he was compared. The essence of the Judge's reasoning is found at paragraphs 84 and 86 of his reasons:

Turning to the facts relevant to the within appeal, the SOG was made available to the appellant only after he had demonstrated financial need, the overarching component within the particular structure designed in accordance with the overall program concerned with financing students through loans and grants. All students receiving financial aid in a form satisfying the ordinary definitions of the words used within paragraph 56(1)(n) of the *Act*, were required to include the taxable portion thereof into income. This requirement applied whether the grant was for the specific purpose of enabling a

[53] La validité constitutionnelle de l'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appellant a été contestée par l'appellant devant la Cour de l'impôt, et le juge de la Cour de l'impôt a estimé que cette inclusion ne portait pas atteinte aux droits de l'appellant protégés par l'article 15.

[54] Avant d'arriver à sa conclusion, le juge de la Cour de l'impôt a exposé correctement, au paragraphe 76, le critère énoncé par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Law c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [1999] 1 R.C.S. 497, pour savoir s'il y avait eu discrimination : 1) L'alinéa 56(1)n) de la Loi impose-t-il une différence de traitement entre l'appellant et les autres étudiants, dans son objet ou dans son effet? 2) La différence de traitement est-elle fondée sur le motif énuméré qu'est la déficience? 3) L'alinéa 56(1)n) de la Loi impose-t-il un objet ou un effet discriminatoire au sens de la garantie d'égalité?

[55] Après avoir accepté le groupe de référence choisi par l'appellant, c'est-à-dire le groupe des étudiants non handicapés bénéficiant de bourses d'études, de subventions, de bourses de perfectionnement ou de bourses d'excellence, lesquels ne sont pas astreints à payer des services d'accommodation simplement pour accéder à la salle de classe sur un plan physique ou pour comprendre le matériel d'enseignement, le juge a examiné le premier volet du critère de l'arrêt *Law*, à savoir la différence de traitement. Il est arrivé à la conclusion que l'assujettissement de la SEH à l'impôt résultait de la nature du soutien financier, sans qu'interviennent les caractéristiques personnelles de l'appellant. Selon lui, par conséquent, l'alinéa 56(1)n) n'établissait aucune distinction de fond entre l'appellant et ceux auxquels il était comparé. L'essentiel du raisonnement du juge se trouve aux paragraphes 84 et 86 de ses motifs :

Si l'on revient aux faits pertinents au présent appel, la SCE n'a été allouée à l'appellant qu'après que ce dernier ait prouvé ses besoins financiers, c'est-à-dire la clef de voûte de cette structure particulière conçue conformément au programme d'ensemble qui vise à financer des étudiants au moyen de prêts et de subventions. Tous les étudiants qui reçoivent une aide financière sous une forme qui correspond aux définitions générales des termes employés dans l'alinéa 56(1)n) de la *Loi* sont tenus d'inclure dans leur revenu la fraction imposable de cette aide. Cette obligation s'applique peu importe que la

student to receive funds to cover the cost of transportation to and from the educational institution or to pay tuition and related fees, purchase books and supplies, compensate tutors or acquire specialized equipment and services. In terms of specific expenditures, there will, of course, be differences depending on the nature and intent of the financial aid and the needs of the recipient as recognized by the awarding of a particular bursary, fellowship or scholarship. The specificity of the purpose of the bursary does not amount to differential treatment nor does verification of the amounts expended. The other groups eligible for SOGs were female doctoral students and students with dependent children. There is no cogent evidence concerning the nature of restrictions imposed upon the recipients but it is safe to assume the terms under which their grants were provided were substantially broader in nature than those applicable to Simser. He applied for funding in order to obtain certain services - real-time captioning and sign language interpretation - and the bursary was awarded - albeit in a lesser amount than he had sought - in order that those necessary services could be obtained for the purpose of permitting him to attend the Bar Admission Course. However, all three categories required potential recipients to demonstrate financial need and to submit the appropriate documentation to support the claim of eligibility on that ground as well as to demonstrate conformity with several other terms and conditions. In the case of an SOG paid to a student with dependents, the recipient probably did not have to account for specific purchases of baby food, diapers, and other ordinary items acquired for the benefit of the children but it is reasonable to assume there were certain conditions - applicable both before and after the awarding of the grant - which were binding upon that student in a general sense. Obviously, the purpose of aiding students with their education - by making funds available to alleviate burdens created by financial need - is not to provide funds to purchase items considered as recreational in nature or to enable a student to participate in activities not having a reasonable and demonstrable link with the particular educational pursuit.

...

In the within appeal, the taxable nature of the SOG received by the appellant is due to the nature of the funding without reference to any personal characteristics. The specific provision of the Act - paragraph 56(1)(n) - does not draw any formal distinction between Simser and other students - whether they were disabled, recipients of another category of SOG or non-disabled students obtaining financial aid by way of a bursary, scholarship or fellowship. The legislation seeks

subvention vise précisément à permettre à un étudiant d'obtenir des fonds afin de défrayer son transport pour se rendre à l'établissement d'enseignement et en revenir, ou bien qu'elle vise à défrayer les frais de scolarité et autres frais connexes, à acheter des livres et des fournitures, à indemniser des tuteurs, ou à acquérir de l'équipement ou des services spécialisés. Sur le plan des dépenses particulières, il y aura bien sûr des différences selon la nature et le but de l'aide financière, et selon les besoins du bénéficiaire, selon les modalités d'attribution d'une bourse, d'une bourse de perfectionnement ou d'une bourse d'études en particulier. La spécificité de l'objet visé par la bourse ne constitue pas une différence de traitement, non plus que l'attestation des sommes dépensées. Les autres groupes admissibles à des SCE étaient les femmes qui poursuivent des études de doctorat et les étudiants ayant des enfants à charge. Il n'existe aucun élément de preuve convaincant concernant la nature des obligations imposées aux bénéficiaires, mais on peut présumer sans risque que les conditions auxquelles les subventions leur étaient accordées étaient plus générales que celles applicables à M. Simser. Ce dernier a déposé une demande d'aide financière en vue d'obtenir certains services, notamment de sous-titrage en temps réel et d'interprétation du langage gestuel, et une bourse lui a été accordée, bien que moindre que ce à quoi il s'attendait, afin qu'il puisse obtenir ces services nécessaires pour suivre le cours de formation professionnelle du Barreau. Cependant, ces trois catégories d'aide financière assujettissaient leurs éventuels bénéficiaires aux obligations de prouver leurs besoins financiers, de documenter leur admissibilité pour ce motif, et de se conformer à plusieurs autres conditions. Le bénéficiaire d'une SCE versée à un étudiant ayant des personnes à charge n'avait probablement pas à justifier l'achat d'articles précis, tels que des aliments pour bébé, des couches et autres articles ordinaires nécessaires aux enfants, mais on peut raisonnablement présumer que certaines conditions, applicables tant avant qu'après l'octroi de la subvention, liaient en général l'étudiant. De toute évidence, l'objet consistant à aider les étudiants à poursuivre leurs études en leur allouant des fonds pour alléger les contraintes imposées par les besoins financiers, ne vise pas à financer l'achat d'articles considérés comme récréatifs, ou à permettre à un étudiant de participer à des activités à l'égard desquelles il est impossible de prouver une relation raisonnable avec la poursuite d'études particulières.

[...]

Dans le présent appel, l'impossibilité [sic] de la SCE reçue par l'appellant découle de la nature de cette source de financement, sans aucun égard aux caractéristiques personnelles. La disposition précise de la Loi, soit l'alinéa 56(1)n, n'établit aucune distinction formelle entre M. Simser et les autres étudiants, peu importe qu'ils aient été handicapés, qu'ils aient bénéficié d'une autre catégorie de SCE ou qu'ils aient été des étudiants non handicapés qui ont obtenu une aide

to tax money provided through various sources to persons who - by ordinary definition of those terms - are engaged in the pursuit of education. The paragraph draws a distinction between the aforementioned categories in that an amount received as a prize is only taxable if awarded for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer. [Emphasis added.]

[56] The Judge then considered whether paragraph 56(1)(n) failed to take into account the appellant's already disadvantaged position within Canadian society resulting in substantively different treatment between him and others on the basis of his disability. After carefully reviewing the relevant evidence, the Judge concluded that paragraph 56(1)(n) of the Act did not fail to take into account the appellant's disadvantaged position. At paragraphs 92-94 of his reasons, the Judge explains his conclusion as follows:

The appellant faced a communication barrier due to his profound deafness and required financial assistance to overcome that hurdle. Other students whether disabled or not and whether eligible for SOGs or a myriad of other forms of financial assistance - based on a multitude of criteria - also required funding to overcome some circumstance that created an otherwise seemingly insurmountable barrier to that important pursuit. Some students might belong to a disadvantaged group within Canadian society as in the case of an aboriginal student living in an area of extremely high unemployment affected by a devastatingly low per capita annual income. As discussed earlier in another context, the requirement that the receipt of need-based funding must be included into income is based on the premise that all students will be treated equally rather than attempting to create specialized categories within that broad group even though the downstream effect will vary from person to person - at tax time - depending on a multitude of other factors including the amount of other taxable income received during that taxation year. Even in 1997, there was recognition that recipients of amounts included within paragraph 56(1)(n) of the Act were entitled to a \$500 exemption from taxation. That amount - appropriately so - has since been increased to \$3,000. The position of the appellant is that the Minister should have looked beyond the mere form of the payment issued pursuant to the BSWD portion of the SOG program which - in turn - was part of the overall student financing framework of the Canada Student Loans Program. By delving deeper into the true nature of the bursary, the appellant argues the Minister could have ascertained that it was expended - as required - for the sole purpose of purchasing those accommodation services

financière sous forme de bourse, de bourse d'études ou de bourse de perfectionnement. Cette disposition législative vise à imposer les sommes d'argent distribuées par divers moyens aux personnes qui, selon la définition ordinaire de cette expression, poursuivent des études. L'alinéa établit une distinction entre les catégories susmentionnées en n'imposant un prix en argent que si ce prix récompense une œuvre remarquable réalisée dans un domaine d'activité habituel du contribuable. [Non souligné dans l'original.]

[56] Puis le juge s'est demandé si l'alinéa 56(1)n) négligeait de prendre en compte la position déjà défavorisée de l'appelant au sein de la société canadienne, une position entraînant une différence réelle de traitement entre lui et les autres en raison de son handicap. Après un examen attentif de la preuve, le juge a conclu que l'alinéa 56(1)n) de la Loi n'oubliait pas de prendre en compte la position défavorisée de l'appelant. Aux paragraphes 92 à 94 de ses motifs, le juge explique ainsi sa conclusion :

Ce dernier [l'appelant] devait faire face à une barrière à la communication en raison de sa surdité profonde et il avait besoin d'une aide financière pour surmonter cet obstacle. Les autres étudiants, qu'ils aient ou non été handicapés et admissibles à une SCE ou à une myriade d'autres formes d'aide financière en fonction de nombreux critères, avaient également besoin d'une aide financière pour composer avec certaines circonstances qui avaient érigé une barrière par ailleurs tout aussi insurmontable apparemment à la poursuite de leurs études. Certains étudiants peuvent faire partie d'un groupe défavorisé de la société canadienne, comme c'est le cas, par exemple, pour un étudiant autochtone qui vit dans une région où le taux de chômage est extrêmement élevé et qui est touchée par un revenu annuel par habitant terriblement faible. Comme il a été mentionné précédemment dans un autre contexte, l'obligation d'ajouter au revenu les fonds accordés en fonction des besoins repose sur le principe de l'égalité de traitement de tous les étudiants au lieu de la tentative de créer des catégories spéciales au sein du regroupement plus large, même si l'effet en aval varie d'une personne à l'autre, au moment de l'imposition, selon de nombreux autres facteurs dont le montant des autres revenus imposables perçus pendant cette année d'imposition-là. Même en 1997, on reconnaissait que les bénéficiaires de sommes incluses aux termes de l'alinéa 56(1)n) de la Loi avaient droit à une exonération d'impôt de 500 \$. À juste titre, cette exonération a été augmentée depuis lors à 3 000 \$. Selon l'appelant, le ministre n'aurait pas dû s'arrêter à la forme du paiement qui lui a été versé à titre de BEPH octroyée dans le cadre du programme de SCE, lequel représentait un élément du cadre général d'aide financière aux étudiants constitué par le Programme canadien

enabling him to access the classroom on an equal basis. The appellant submitted the omission of that second step fails to take into account his lifelong disadvantaged position - as a deaf person - and that the refusal to refine the meaning of a bursary so as to exclude accommodation funding - as defined by experts - results in substantively differential treatment between himself and other students at the Bar Admission Course based solely on his personal characteristic, namely, deafness.

Taking all of the relevant evidence into account, I cannot find that the Minister was required to interpret paragraph 56(1)(n) of the Act in such a manner as to create a difference between the appellant and other recipients of bursaries, fellowships, scholarships and taxable prizes, in order that the payment to the appellant could be exempted from taxation. . . .

In my view, the appellant has failed to demonstrate that paragraph 56(1)(n) of the *Act* failed to take into account his position within the category of already disadvantaged persons in a manner that resulted in substantively differential treatment between himself and other bursary recipients on the basis that he was deaf and required certain specialized services in order to pursue his education. [Emphasis added.]

[57] In concluding as he did, the Tax Court Judge considered that many non-disabled students required funding to assist them in overcoming circumstances that present otherwise “seemingly unsurmountable” barriers to education and that, as a result, there was no basis for the Minister to interpret paragraph 56(1)(n) of the *Act* in a way which would differentiate between the appellant and other recipients of bursaries so as to exempt the SOGD from the appellant’s income.

[58] The appellant argues that paragraph 56(1)(n) treats him in a different manner by reason of the fact that non-disabled students who receive grants or bursaries may use them for various purposes, whereas his use of the SOGD is restricted to the purchase of those services

de prêts aux étudiants. L’appelant soutient qu’en examinant d’un peu plus près la nature véritable de cette bourse, le ministre aurait pu établir que les fonds avaient été dépensés réglementairement dans le seul but d’acquérir les services d’adaptation qui lui permettraient de suivre ses cours en classe sur le même pied d’égalité que les autres étudiants. L’appelant a soutenu que l’omission de la deuxième démarche fait défaut de tenir compte du caractère viager de sa situation défavorisée, en tant que personne atteinte de surdité, et que le refus de cerner la portée d’une bourse de manière à exclure l’aide financière pour l’obtention de services d’adaptation, comme les experts les définissent, donne lieu à une différence de traitement importante entre lui et les autres étudiants inscrits au cours de formation professionnelle du Barreau, en raison uniquement de sa caractéristique personnelle, c’est-à-dire, la surdité.

Compte tenu de la totalité des éléments de preuve pertinents, il m’est impossible de conclure que le ministre était tenu d’interpréter l’alinéa 56(1)n) de la Loi de manière à établir entre l’appelant et les autres bénéficiaires d’une bourse, d’une bourse de perfectionnement, d’une bourse d’études ou d’une récompense imposable, une distinction permettant l’exonération fiscale du paiement versé à l’appelant [ . . . ]

À mon avis, l’appelant ne s’est pas acquitté du fardeau qui lui incombait de prouver que l’alinéa 56(1)n) de la *Loi* avait omis de tenir compte de sa situation dans la catégorie des individus déjà défavorisés, d’une manière qui créait une différence de traitement important entre lui et d’autres bénéficiaires de bourse parce qu’il était sourd et avait besoin de certains services spécialisés pour poursuivre ses études. [Non souligné dans l’original.]

[57] Pour conclure comme il l’a fait, le juge de la Cour de l’impôt a estimé que nombre d’étudiants non handicapés avaient besoin d’une aide financière pour composer avec des circonstances qui avaient érigé une barrière par ailleurs « tout aussi insurmontable apparemment » à la poursuite de leurs études et que, en conséquence, le ministre n’avait aucune raison d’interpréter l’alinéa 56(1)n) de la *Loi* d’une manière qui établirait une différence entre l’appelant et les autres bénéficiaires de bourses d’études et qui permettrait de soustraire à l’impôt la SEH reçue par l’appelant.

[58] L’appelant fait valoir que l’alinéa 56(1)n) le traite d’une manière différente parce que les étudiants non handicapés qui reçoivent des subventions ou des bourses peuvent les utiliser à diverses fins, alors que lui doit affecter la SEH à l’achat des services dont il a

which he requires in order to access the classroom. The appellant further says that the group of non-disabled students does not have a need to be accommodated in the classroom.

[59] Before dealing with the first branch of the *Law* test, a few comments are in order. The appellant and the intervenor place great emphasis on the fact that the Supreme Court of Canada has held that section 15 of the Charter comprises a duty to provide accommodation (see for example: *Eldridge v. British Columbia (Attorney General)*, [1997] 3 S.C.R. 624; *Granovsky v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*, [2000] 1 S.C.R. 703; *Nova Scotia (Workers' Compensation Board) v. Martin*; *Nova Scotia (Workers' Compensation Board) v. Laseur*, [2003] 2 S.C.R. 504 [hereinafter *Martin*]). Their arguments share a common premise, i.e. that the SOGD was granted to the appellant by reason of his right to accommodation. I have already explained why I am of the view that that submission is incorrect and I now propose to show that the appellant's right to be accommodated is not relevant to the analysis of paragraph 56(1)(n) of the Act which must be made in the context of section 15 of the Charter.

[60] My view of the matter is based upon a strict understanding of the right to accommodation as opposed to the broad view advocated by both the appellant and the intervenor. The right to be accommodated is one which pertains to access to a specific service and must be exercised against the institution whose duty it is to accommodate. In the present matter, the right to be accommodated which the appellant invokes is the right to be accommodated in the classroom while attending the bar admission course. The corresponding duty of accommodating the appellant appears to have been that of the Law Society, by reason of the relevant provisions of the Ontario *Human Rights Code*.

[61] If a duty to provide accommodation in the classroom can be enforced upon a government entity through section 15 of the Charter, it must necessarily be

besoin dans la salle de cours. L'appellant dit aussi que le groupe des étudiants non handicapés ne requiert pas d'aménagements spéciaux dans la salle de cours.

[59] Avant d'aborder le premier volet du critère de l'arrêt *Law*, quelques commentaires s'imposent. L'appellant et l'intervenante accordent beaucoup d'importance au fait que la Cour suprême du Canada a jugé que l'article 15 de la Charte englobe une obligation de consentir des aménagements spéciaux (voir par exemple l'arrêt *Eldridge c. Colombie-Britannique (Procureur général)*, [1997] 3 R.C.S. 624; l'arrêt *Granovsky c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*, [2000] 1 R.C.S. 703; et l'arrêt *Nouvelle-Écosse (Workers' Compensation Board) c. Martin*; *Nouvelle-Écosse (Workers' Compensation Board) c. Laseur*, [2003] 2 R.C.S. 504 [ci-après *Martin*]). Leurs arguments reposent sur un postulat commun, c'est-à-dire que la SEH a été accordée à l'appellant en raison de son droit d'obtenir des aménagements spéciaux. J'ai déjà expliqué pourquoi je suis d'avis que cet argument est fautif, et je me propose maintenant de montrer que le droit de l'appellant à des aménagements spéciaux n'intéresse pas l'analyse de l'alinéa 56(1)n) de la Loi, analyse qui doit être faite dans le contexte de l'article 15 de la Charte.

[60] La manière dont je vois la question repose sur une interprétation stricte du droit à des aménagements spéciaux, par opposition à la perspective générale préconisée par l'appellant et par l'intervenante. Le droit d'obtenir des aménagements spéciaux est un droit qui concerne l'accès à un service particulier, et il doit être exercé contre l'institution à qui il incombe de fournir les aménagements en question. Dans la présente affaire, le droit auquel prétend l'appellant est le droit de bénéficier d'aménagements spéciaux dans la salle de classe tant qu'il suit le cours de formation professionnelle du Barreau. L'obligation correspondante de consentir des aménagements spéciaux à l'appellant semble avoir été celle du Barreau, en raison des dispositions applicables du *Code des droits de la personne* de l'Ontario.

[61] Si l'obligation de consentir des aménagements spéciaux dans la salle de classe est exécutoire à l'encontre d'un organe gouvernemental par l'effet de

so in cases where a public entity is charged with the duty of providing the educational service in question, as in *Eaton v. Brant County Board of Education*, [1997] 1 S.C.R. 241, where the provision of special education clearly fell under the authority of the Ontario Ministry of Education and the Board of Education by delegation.

[62] In a similar way, in *Eldridge*, the issue was accommodation of deaf patients' needs in the context of the provision of medical services by public hospitals, pursuant to the British Columbia *Hospital Insurance Act* [R.S.B.C. 1996, c. 204]. Again, the question at issue was access to public services.

[63] In *Martin*, the issue was not one of access to services, but rather of eligibility to disability benefits. What triggered a section 15 analysis in that case was the differential treatment imposed upon injured workers suffering chronic pain by reason of the exclusion of chronic pain from the application of the workers' compensation system in the province of Nova Scotia, as a result of which the appellant was denied a permanent partial disability award. This differential treatment was found to be discriminatory and could not be seen as "reasonable limits prescribed by law."

[64] It is in the context of deciding whether the differential treatment was discriminatory that Gonthier J., in *Martin*, concluded that the regime in place for chronic pain under the relevant statute did not respond to the specific needs of workers suffering from chronic pain. In this context, Gonthier J. emphasized the duty to accommodate state action to the specific circumstances of disabled individuals. At paragraph 93 of his reasons, he makes the following remarks:

... [the rationale underlying the prohibition against discrimination] is to allow for the recognition of the special needs and actual capacities of persons affected by a broad variety of different disabilities in many different social contexts. In accordance with this rationale, s. 15(1) requires a considerable

l'article 15 de la Charte, ce doit nécessairement être dans les cas où il incombe à un organe public d'offrir l'enseignement en question, comme c'était le cas dans l'arrêt *Eaton c. Conseil scolaire du comté de Brant*, [1997] 1 R.C.S. 241, une affaire où la responsabilité des classes pour élèves en difficulté incombait clairement au ministère de l'Éducation de l'Ontario et, par délégation, au conseil scolaire.

[62] De même, dans l'arrêt *Eldridge*, la question portait sur les dispositions à prendre pour répondre aux besoins des patients atteints de surdité, dans le contexte des services médicaux fournis par les hôpitaux publics, en application du *Hospital Insurance Act* de la Colombie-Britannique [R.S.B.C. 1996, ch. 204]. Il s'agissait là encore de l'accès à des services publics.

[63] Dans l'arrêt *Martin*, il ne s'agissait pas de l'accès à des services, mais plutôt de l'admissibilité à des prestations d'invalidité. Ce qui avait déclenché dans cette affaire une analyse fondée sur l'article 15, c'était la différence de traitement que subissaient les accidentés du travail souffrant de douleur chronique, et cela parce que la douleur chronique était exclue de l'application du régime d'indemnisation des accidentés du travail dans la province de la Nouvelle-Écosse, la conséquence étant que l'appelant s'était vu refuser une indemnité pour incapacité partielle permanente. Cette différence de traitement a été jugée discriminatoire, sans qu'elle puisse être légitimée par une règle de droit « dans des limites qui soient raisonnables »

[64] Appelé à dire si la différence de traitement était discriminatoire, le juge Gonthier a conclu, dans l'arrêt *Martin*, que le régime institué pour la douleur chronique dans la loi de la Nouvelle-Écosse ne répondait pas aux besoins spécifiques des travailleurs souffrant de douleur chronique. Le juge Gonthier a souligné dans ce contexte l'obligation d'adapter l'action de l'État aux circonstances particulières des personnes handicapées. Au paragraphe 93 de ses motifs, il fait les observations suivantes :

[...] [la raison d'être de l'interdiction de la discrimination] est de permettre la reconnaissance des besoins particuliers et des capacités véritables de personnes qui, dans des contextes sociaux très variés, sont atteintes de déficiences très différentes les unes des autres. Conformément à cette raison

degree of reasonable accommodation and adaptation of state action to the circumstances of particular individuals with disabilities.

[65] In the present matter, neither the Ministry of Education nor HRDC had a duty of providing educational services to the appellant. The SOGD was not granted to the appellant in response to a duty to accommodate him in the classroom, but rather, was part of a program of financial assistance for students who qualified under the CSFAA and its Regulations. The duty to accommodate the appellant in the classroom, as I have now indicated on a number of occasions, was likely that of the Law Society.

[66] The appellant applied for and was granted an SOGD. No argument was made before the Tax Court Judge nor before us that HRDC or the Ministry of Education did not adapt their grant policy to the specific needs, capabilities and circumstances of the appellant. Since the appellant was found to meet the requirements for the issuance of an SOGD, he received a positive answer and, to the extent that the Ministry of Education and HRDC owed him, in this context, a duty to accommodate his needs, that duty has been met. Consequently, this is not a case similar to *Martin* or *Granovsky*, where eligibility to benefits was at issue.

[67] The specific question raised by this appeal is whether the inclusion of the SOGD in the appellant's income under paragraph 56(1)(n) of the Act is discriminatory. That question can be answered by following the steps outlined in *Law*, keeping in mind the conclusion which I have reached that the SOGD was not awarded to the appellant in fulfilment of a duty of accommodation.

[68] As I indicated earlier, the Tax Court Judge accepted the comparator group chosen by the appellant and there is no disagreement between the parties on this issue.

[69] I begin with the first branch of the *Law* test: does paragraph 56(1)(n) of the Act either actually distinguish

d'être, le par. 15(1) oblige l'État à agir, dans une large mesure, d'une manière qui tienne compte raisonnablement de la situation particulière de certaines personnes atteintes d'une déficience.

[65] En l'espèce, ni le ministère de l'Éducation ni DRHC n'avaient l'obligation de donner un enseignement à l'appelant. La SEH n'a pas été accordée à l'appelant en exécution d'une obligation de lui venir en aide dans la salle de classe, mais elle s'inscrivait plutôt dans un programme d'aide financière qui s'adressait aux étudiants répondant aux conditions de la LFAFE et de son Règlement. L'obligation de venir en aide à l'appelant dans la salle de classe, comme je l'ai déjà dit à plusieurs reprises, incombait probablement au Barreau.

[66] L'appelant a demandé une SEH et il l'a obtenue. Nul n'a prétendu devant le juge de la Cour de l'impôt, ni devant nous, que DRHC ou le ministère de l'Éducation n'a pas adapté sa politique de subventions aux nécessités, capacités et circonstances particulières de l'appelant. Comme l'appelant répondait aux conditions imposées pour l'attribution d'une SEH, il a reçu une réponse favorable et, dans la mesure où le ministère de l'Éducation et DRHC avaient envers lui l'obligation de répondre à ses besoins, cette obligation a été remplie. Par conséquent, la présente affaire n'est pas assimilable aux circonstances de l'affaire *Martin* ou à celles de l'affaire *Granovsky*, qui toutes deux concernaient l'admissibilité à des prestations.

[67] La question précise soulevée par le présent appel est celle de savoir si l'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appelant en application de l'alinéa 56(1)n) de la Loi est discriminatoire. On peut répondre à cette question en suivant les étapes décrites dans l'arrêt *Law*, gardant à l'esprit la conclusion à laquelle je suis arrivé : la SEH n'a pas été accordée à l'appelant pour remplir une obligation d'accommodation.

[68] Comme je l'ai dit précédemment, le juge de la Cour de l'impôt a accepté le groupe de référence choisi par l'appelant, et il n'y a pas de désaccord entre les parties sur cet aspect.

[69] Je commencerai par le premier volet du critère de l'arrêt *Law* : l'alinéa 56(1)n) de la Loi fait-il véritable-

between the appellant and others on the grounds of one or more personal characteristics, or result in substantively different treatment on the basis of such characteristics by failing to take into account the appellant's already disadvantaged position.

[70] Paragraph 56(1)(n) does not make any distinction between recipients of an SOGD and recipients of other SOGs. The inclusion of such grants in a taxpayer's income applies to all special opportunity grants under the CSFAA and its Regulations, and more generally to all bursaries. Thus, in the eyes of Revenue Canada, the SOGD does not enjoy a special status. It is treated like all other grants, bursaries and scholarships which are given to students on account of various considerations, such as financial need, scholastic achievement, membership in a particular group, gender, race, etc. Whether or not these grants were given by reason of the personal characteristics of a recipient, they must be declared and included in a taxpayer's income.

[71] The analysis under the first part of the test must therefore assess whether the provision fails to take into account the SOGD recipient's disadvantaged position within Canadian society or, to put it differently, to assess a potential adverse effect of the provision. In *Eldridge*, La Forest J. emphasized the importance of being sensitive to the issue of adverse effects discrimination when disabled individuals are involved (at paragraph 64):

Adverse effects discrimination is especially relevant in the case of disability. The government will rarely single out disabled persons for discriminatory treatment. More common are laws of general application that have a disparate impact on the disabled. This was recognized by the Chief Justice in his dissenting opinion in *Rodriguez, supra*, where he held that the law criminalizing assisted suicide violated s. 15(1) of the *Charter* by discriminating on the basis of physical disability. There, a majority of the Court determined, *inter alia*, that the law was saved by s. 1 of the *Charter*, assuming without deciding that it infringed s. 15(1). While I refrain from commenting on the correctness of the Chief Justice's conclusion on the application of s. 15(1) in that case, I endorse

ment, entre l'appelant et les autres étudiants, une distinction fondée sur une ou plusieurs caractéristiques personnelles, ou entraîne-t-il entre eux une différence réelle de traitement fondée sur de telles caractéristiques parce qu'il ne tient pas compte de la position déjà défavorisée de l'appelant?

[70] L'alinéa 56(1)n ne fait aucune distinction entre les bénéficiaires d'une SEH et les bénéficiaires de subventions d'autres types. L'inclusion de ces subventions dans le revenu d'un contribuable s'applique à toutes les subventions pour initiatives spéciales prévues par la LFAFE et son Règlement, et plus généralement à toutes les bourses d'études. Ainsi, aux yeux de Revenu Canada, la SEH ne jouit pas d'un statut particulier. Elle est considérée comme toutes les autres subventions, bourses d'études et bourses d'excellence qui sont accordées aux étudiants à divers titres, par exemple le manque de ressources, les résultats scolaires, l'appartenance à un groupe donné, le sexe, la race, etc. Que telles subventions aient été ou non accordées en raison des caractéristiques personnelles du bénéficiaire, elles doivent être déclarées et incluses dans le revenu du contribuable.

[71] L'analyse du premier volet du critère doit donc permettre de dire si la disposition néglige de tenir compte de la position défavorisée du bénéficiaire de la SEH au sein de la société canadienne ou, en d'autres termes, elle doit permettre d'évaluer l'effet préjudiciable possible de la disposition. Dans l'arrêt *Eldridge*, le juge La Forest soulignait l'importance d'être attentif à la question de la discrimination découlant d'effets préjudiciables, lorsqu'on a affaire à des personnes handicapées (au paragraphe 64) :

La discrimination découlant d'effets préjudiciables est particulièrement pertinente dans le cas des déficiences. Le gouvernement va rarement prendre des mesures discriminatoires à l'endroit des personnes handicapées. Il est plus fréquent que des lois d'application générale aient un effet différent sur ces personnes. Ce fait a été reconnu par le Juge en chef dans son opinion dissidente dans l'arrêt *Rodriguez*, précité, où il a conclu que la règle de droit créant l'infraction d'aide au suicide portait atteinte au par. 15(1) de la *Charte* en établissant une distinction fondée sur la déficience physique. Dans cette affaire, notre Cour à la majorité a décidé, notamment, que la validité de la règle de droit était sauvegardée par l'article premier de la *Charte*, à supposer,

his general approach to the scope of that provision, which he set out as follows, at p. 549:

Not only does s. 15(1) require the government to exercise greater caution in making express or direct distinctions based on personal characteristics, but legislation equally applicable to everyone is also capable of infringing the right to equality enshrined in that provision, and so of having to be justified in terms of s. 1. Even in imposing generally applicable provisions, the government must take into account differences which in fact exist between individuals and so far as possible ensure that the provisions adopted will not have a greater impact on certain classes of persons due to irrelevant personal characteristics than on the public as a whole. In other words, to promote the objective of the more equal society, s. 15(1) acts as a bar to the executive enacting provisions without taking into account their possible impact on already disadvantaged classes of persons. [Emphasis added.]

[72] With respect to this branch of the test, the Tax Court Judge found that taxation resulted from the nature of the funding without reference to any personal characteristics. As a result, he concluded that paragraph 56(1)(n) did not draw, in purpose or effect, any distinction between the appellant and those with whom he was compared. The appellant submits that the Tax Court Judge, while taking into account the purpose of treating everyone equally, failed to consider the effect on disabled students. He makes two submissions as to why taxation of the SOGD results in an unequal impact upon persons with disabilities:

1. The disabled student has a right to accommodation. None of the other categories of students, who are a not disabled, have a *prima facie* need to be accommodated in the classroom. Hence, disabled students are singled out because they are paying tax while being accommodated on their Charter rights, unlike the other categories of Charter-protected groups and unlike students who do not come from traditionally

sans trancher la question, qu'elle portait atteinte au par. 15(1). Bien que je m'abstienne de me prononcer sur le bien-fondé de la conclusion du Juge en chef quant à l'application du par. 15(1) dans cette affaire, je souscris à son analyse générale de la portée de cette disposition, qu'il a énoncée ainsi, à la page 549 :

Non seulement le par. 15(1) impose-t-il au gouvernement une vigilance accrue dans l'établissement de distinctions expresses ou directes sur le fondement de caractéristiques personnelles, mais il fait aussi que des lois également applicables à tous peuvent porter atteinte au droit à l'égalité consacré dans cette disposition, et peuvent donc devoir être justifiées aux termes de l'article premier. Même en imposant des mesures universelles, le gouvernement doit tenir compte de différences qui existent en fait entre les individus et s'assurer, dans la mesure du possible, que les mesures adoptées n'aient pas, en raison de caractéristiques personnelles non pertinentes, des répercussions plus lourdes sur certaines catégories de personnes que sur l'ensemble de la population. En d'autres termes, pour favoriser l'objectif d'une société plus égale, le par. 15(1) s'oppose à ce que les autorités politiques édictent des mesures sans tenir compte de leur effet possible sur des catégories de personnes déjà défavorisées. [Non souligné dans l'original.]

[72] S'agissant de ce volet du critère, le juge de la Cour de l'impôt a estimé que l'assujettissement de la subvention à l'impôt résultait de la nature de l'aide financière, sans qu'intervienne une quelconque caractéristique personnelle. Il a donc conclu que l'alinéa 56(1)n) n'avait pas pour objet ou pour effet d'établir une distinction entre l'appelant et ceux auxquels il était comparé. L'appelant dit que le juge de la Cour de l'impôt a pris en compte la nécessité d'une égalité de traitement, mais qu'il n'a pas tenu compte de l'effet de la disposition sur les étudiants handicapés. Il avance deux arguments pour dire que l'assujettissement de la SEH à l'impôt n'a pas les mêmes effets sur les personnes atteintes d'un handicap :

1. L'étudiant handicapé a droit à des aménagements spéciaux. Aucune des autres catégories d'étudiants, ceux qui ne sont pas handicapés, n'a à première vue besoin d'aménagements dans la salle de classe. Les étudiants handicapés sont donc singularisés parce qu'ils sont assujettis à l'impôt alors qu'ils bénéficient d'aménagements au titre de leurs droits fondamentaux, contrairement aux autres groupes protégés par la Charte, et

disadvantaged communities.

2. Disabled students used to be accommodated by government funding institutions which serve persons who need accommodation. These institutional grants largely escaped any tax because the grants were given to institutions that did not pay tax, such as other levels of government, universities or colleges. Nowadays, disabled students are being taxed as an additional layer in between a transfer of funding from one level of government to another, although the institutions providing the education are responsible for accommodation. This is a logical absurdity which results in unequal treatment of disabled students. Such disabled students are being transformed from recipients of accommodation under a Charter right into recipients of what Revenue Canada artificially calls "income." Revenue Canada has, in essence, artificially created another transaction in the flow of income.

[73] The appellant's first submission is, in my view, without merit. His right to be accommodated is not, as I have already indicated, a generic right that he can enforce against the institution of his choice. The Law Society refused to accommodate him and, rather than pursuing the Law Society, the appellant chose to accept financial assistance from his employer, the Department of Justice, to cover the costs of services that, in all likelihood, should have been provided by the Law Society. The SOGD was not given to him by reason of a duty on the part of HRDC and the Ministry of Education to accommodate him, nor was it given to him exclusively on the basis of his disability. He received the grant by reason of his disability, his financial needs in the pursuit of his education and by reason of his attainment of a satisfactory scholastic standing.

[74] I note, in passing, that the material pertaining to the BSWD, the complement to the SOGD funded by the Ontario government, acknowledges the fact that the

contrairement aux étudiants qui ne viennent pas de milieux traditionnellement défavorisés.

2. Les étudiants handicapés étaient autrefois pris en charge par le gouvernement, qui finançait les établissements se consacrant aux personnes qui avaient besoin de services spéciaux. Ces subventions institutionnelles échappaient le plus souvent à l'impôt parce que les subventions étaient versées à des institutions qui ne payaient pas d'impôt, par exemple les autres niveaux de gouvernement, les universités ou les collèges. De nos jours, les étudiants handicapés sont imposés en tant que strate additionnelle intercalée dans un transfert de fonds d'un niveau de gouvernement à un autre, bien que les services dont ils ont besoin incombent aux établissements chargés de donner l'enseignement. C'est là une absurdité logique, qui entraîne une inégalité de traitement pour les étudiants handicapés. Ces étudiants handicapés passent du statut de bénéficiaires d'aménagements spéciaux en vertu d'un droit prévu par la Charte, à celui de bénéficiaires de ce que Revenue Canada appelle artificiellement un « revenu » Revenue Canada a en réalité établi artificiellement une autre opération dans le flux du revenu.

[73] Le premier argument de l'appelant est à mon avis dépourvu de fondement. Son droit d'obtenir des services spéciaux n'est pas, comme je l'ai déjà dit, un droit générique dont il serait créancier à l'encontre de l'établissement de son choix. Le Barreau a refusé de répondre à ses besoins spéciaux et, plutôt que de poursuivre le Barreau, l'appelant a choisi d'accepter l'aide financière de son employeur, le ministère de la Justice, pour payer le coût de services qui, tout probablement, auraient dû être fournis par le Barreau. La SEH ne lui a pas été versée en raison d'une obligation de DRHC et du ministère de l'Éducation de répondre à ses besoins particuliers, et elle ne lui a pas non plus été versée uniquement en raison de son handicap. Il a reçu la subvention parce qu'il avait un handicap, parce qu'il manquait de ressources pour continuer ses études et parce qu'il avait atteint un niveau et des résultats satisfaisants.

[74] Je relève en passant que le document se rapportant à la BEPH, qui complète la SEH financée par le gouvernement de l'Ontario, reconnaît que la

grant under that program is not linked to the duty of accommodation which might be owed to an applicant. The relevant material provides as follows (see Appeal Book, Vol. 2, Tab F-4, at page 216):

Expenses *not eligible* for funding under the BSWD include:

- Expenses for services and/or accommodations that are provided by the institution as part of the institutional obligation to accommodate persons with disabilities under the Ontario Human Rights Code”. [Emphasis in the original.]

[75] It therefore follows, in my view, that the appellant’s right to accommodation is of no relevance because neither HRDC nor the Ministry of Education owed him a duty.

[76] With respect to the appellant’s second argument on this issue, it must also fail. The appellant contends that although educational institutions are responsible for accommodation, disabled students are taxed as an additional layer when passing accommodation funds on from one level of government to another, thus creating an artificial flow of income. Although I am sympathetic to the appellant’s argument, it does not address what actually took place in the present matter: the Law Society (which is not a “level of government”) did not ask the appellant to apply for an SOGD as a condition of providing him with accommodation, but rather, it simply refused to accommodate him. The appellant was able to overcome the effect of this refusal when his employer agreed to fund him on the condition that he apply for the SOGD. The appellant does not argue that the Department of Justice owed him a duty of accommodation, nor that he should not have been compelled by his employer to apply for the SOGD.

[77] I fail to see the discriminatory effect of the inclusion of the bursary in the appellant’s income, compared with the inclusion of other bursaries in a taxpayer’s income. A number of bursaries are meant to help students overcome various barriers that would

subvention versée en vertu de ce programme n’est pas liée aux aménagements spéciaux auxquels pourrait avoir droit un candidat. Le document concerné renferme ce qui suit (voir dossier d’appel, vol. 2, onglet F-4, à la page 216) :

[TRADUCTION]

Les dépenses *non admissibles* à un financement au titre de la BEPH comprennent :

- les dépenses attribuables aux services ou aménagements qui sont fournis par l’établissement dans le cadre de son obligation de fournir des services spéciaux aux personnes handicapées, selon le Code des droits de la personne de l’Ontario. [Italique dans l’original.]

[75] Il s’ensuit donc, à mon avis, que le droit de l’appelant à des aménagements spéciaux est hors de propos, puisque ni DRHC ni le ministère de l’Éducation n’avaient une obligation envers lui.

[76] Quant au deuxième argument de l’appelant sur cet aspect, il n’est pas non plus recevable. L’appelant dit que, bien que les établissements d’enseignement doivent fournir les aménagements requis, les étudiants handicapés sont imposés en tant que strate additionnelle intercalée dans un transfert des fonds destinés à cette fin, d’un niveau de gouvernement à un autre, entraînant ainsi un flux artificiel de revenu. Je suis sensible à l’argument de l’appelant, mais cet argument passe à côté de ce qui s’est véritablement produit dans la présente affaire : le Barreau (qui n’est pas un « niveau de gouvernement ») n’a pas demandé à l’appelant de solliciter une SEH comme condition préalable de services spéciaux qu’il lui fournirait. Le Barreau a tout simplement refusé de lui fournir des services spéciaux. L’appelant a pu surmonter l’effet de ce refus lorsque son employeur a accepté de le soutenir financièrement, à la condition qu’il sollicite la SEH. L’appelant ne prétend pas que le ministère de la Justice était tenu de lui fournir des services spéciaux, et il ne dit pas non plus que le ministère de la Justice n’aurait pas dû l’obliger à solliciter la SEH.

[77] J’ai du mal à voir l’effet discriminatoire de l’inclusion de la bourse dans le revenu de l’appelant, par rapport à l’inclusion d’autres bourses d’études dans le revenu d’un contribuable. Plusieurs bourses d’études ont pour objet d’aider les étudiants à venir à bout de divers

otherwise preclude their access to education. It is, no doubt, intended that these bursaries will be used by the recipients for the purpose of overcoming these barriers, and I have no reason to doubt that they generally are used for this purpose. The fact that the appellant had no discretion whatsoever with respect to the use of the SOGD funds, by reason of the exigencies of the program, is not sufficient, in my view, to conclude that he was treated differently.

[78] As the respondent points out, the comparator group of non-disabled students receiving funding encompasses many persons who fall within groups that are afforded section 15 protection. While the barriers to education faced by these groups may be difficult to empirically quantify, costs that might at first glance appear to be personal or living expenses can prove, on closer scrutiny, to be barriers to equal participation in education.

[79] In my view, the appellant has failed to appreciate the similarity between his circumstances and those of other groups. His argument, that he differs from other non-disabled grant recipients because the nature of his expenditures simply puts him in the same position as other students, ignores the reality that many students require funding to be put in the same position as "other" students as well. The Tax Court Judge deals with this point at paragraph 84 of his reasons and he gives, *inter alia*, the example of students with dependent children:

In the case of an SOG paid to a student with dependents, the recipient probably did not have to account for specific purchases of baby food, diapers, and other ordinary items acquired for the benefit of the children but it is reasonable to assume there were certain conditions - applicable both before and after the awarding of the grant - which were binding upon that student in a general sense. Obviously, the purpose of aiding students with their education - by making funds available to alleviate burdens created by financial need - is not to provide funds to purchase items considered as recreational in nature or to enable a student to participate in activities not having a reasonable and demonstrable link with the particular educational pursuit.

obstacles qui autrement les empêcheraient de faire des études. L'idée est sans aucun doute de faire en sorte que ces bourses d'études soient utilisées par les bénéficiaires pour surmonter les obstacles en question, et je n'ai aucune raison de douter qu'elles sont généralement employées à cette fin. L'appellant n'était pas libre de disposer comme il l'entendait de la SEH, en raison des exigences du programme, mais cela ne permet pas selon moi de dire qu'il a été traité différemment.

[78] Comme le fait observer l'intimée, le groupe de référence, c'est-à-dire les étudiants non handicapés qui reçoivent un soutien financier, englobe de nombreuses personnes qui font partie de groupes bénéficiant de la protection de l'article 15. Il est sans doute difficile de mesurer empiriquement les obstacles que connaissent ces groupes en matière d'accès aux études, mais les coûts qui, à première vue, sembleront constituer des frais personnels ou des frais de subsistance peuvent se révéler, après examen plus attentif, des obstacles à l'égalité d'accès aux études.

[79] À mon avis, l'appellant n'a pas saisi la similitude entre sa situation et celle d'autres groupes. Son argument selon lequel il se distingue des autres bénéficiaires non handicapés parce que la nature de ses dépenses le place tout simplement dans la même position que les autres étudiants ne tient pas compte du fait que de nombreux étudiants ont besoin d'une aide financière pour être placés eux aussi dans la même position que d'« autres » étudiants. Le juge de la Cour de l'impôt aborde ce point au paragraphe 84 de ses motifs, et il donne notamment l'exemple des étudiants ayant des enfants à charge :

Le bénéficiaire d'une SCE versée à un étudiant ayant des personnes à charge n'aurait probablement pas à justifier l'achat d'articles précis, tels que des aliments pour bébé, des couches et autres articles ordinaires nécessaires aux enfants, mais on peut raisonnablement présumer que certaines conditions, applicables tant avant qu'après l'octroi de la subvention, liaient en général l'étudiant. De toute évidence, l'objet consistant à aider les étudiants à poursuivre leurs études en leur allouant des fonds pour alléger les contraintes imposées par les besoins financiers, ne vise pas à financer l'achat d'articles considérés comme récréatifs, ou à permettre à un étudiant de participer à des activités à l'égard desquelles il est impossible de prouver une relation raisonnable avec la poursuite d'études particulières.

[80] There can be no doubt that the purpose of a grant to students with dependent children is to provide access to education to these parents. Without the funding, the parents might well be unable to continue their education. Consequently, the effect of the funding is to place such parents in the same position as non-parents in terms of access to education. It goes without saying that these students still have to pay for their tuition, books and all other costs directly attributable to the course of studies.

[81] Before concluding, I wish to reiterate that the appellant did not receive the SOGD by reason only of his disability. It was his disability combined with his status of student in need of financial assistance which qualified him for the grant. Consequently, I fail to see how it can be said that the inclusion of the SOGD in the appellant's income results in a "substantively differential treatment" based on his personal characteristics.

[82] I have therefore not been persuaded that the inclusion of the SOGD in the appellant's income results in an unequal impact upon persons with disabilities. By reason of this conclusion, I need not address the second and third branches of the *Law* test.

[83] For these reasons, I would dismiss the appeal.

STONE J.A.: I agree.

SHARLOW J.A.: I agree.

[80] Il ne fait aucun doute que l'objet d'une subvention versée à des étudiants ayant des enfants à charge est de permettre aux étudiants en question de faire des études. Sans ce soutien financier, ils pourraient bien ne pas être en mesure de faire des études. Par conséquent, l'effet du soutien financier est de mettre sur un pied d'égalité, pour l'accès aux études, les étudiants ayant des enfants à charge et les étudiants sans enfant à charge. Il va sans dire que les étudiants ayant des enfants à charge devront quand même payer leurs frais de scolarité, leurs livres et tous les autres frais directement rattachés à leurs études.

[81] Avant de conclure, je voudrais réaffirmer que l'appelant n'a pas reçu la SEH en raison simplement de son handicap. C'est son handicap, combiné à son statut d'étudiant manquant de ressources, qui lui a donné droit à la subvention. Par conséquent, je ne vois pas comment on peut dire que l'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appelant entraîne pour lui une « différence réelle de traitement » fondée sur ses caractéristiques personnelles.

[82] Je n'ai donc pas été persuadé que l'inclusion de la SEH dans le revenu de l'appelant entraîne une inégalité pour les personnes handicapées. Vu cette conclusion, il ne m'est pas nécessaire d'examiner les deuxième et troisième volets du critère de l'arrêt *Law*.

[83] Pour ces motifs, je rejetterais l'appel.

LE JUGE STONE, J.C.A. : Je souscris aux présents motifs.

LA JUGE SHARLOW, J.C.A. : Je souscris aux présents motifs.