

Her Majesty The Queen *Appellant*;

and

George Golden, Eleanor Golden, John McGuckin and Leemar Holdings Ltd.
Respondents.

File Nos.: 17708, 17709, 17710, 17711.

1985: May 2; 1986: February 28.

Present: Dickson C.J. and Beetz, Estey, Chouinard, Lamer, Wilson and La Forest JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Taxation — Income tax — Computation of income — Sale of land and buildings — Parties' allocation of price between depreciable and non-depreciable property reassessed by Minister of National Revenue pursuant to s. 68 of the Income Tax Act — Whether the Minister's power under s. 68 applicable to such transaction — Whether parties' allocation of purchase price reasonable — Income Tax Act, 1970-71-72 (Can.), c. 63, s. 68.

Respondents sold in an arm's length transaction a plot of land containing apartment buildings for \$5,850,000. The Agreement of Purchase and Sale expressly provided that of this total price \$5,100,000 was allocated to land and \$750,000 was allocated to "equipment, buildings, roads, sidewalks, etc." Pursuant to s. 68 of the *Income Tax Act*, the Minister of National Revenue reassessed the respondents' allocation of proceeds with the result that substantial amounts of recaptured capital cost allowances were added to their incomes. The respondents appealed the Minister's assessment to the Federal Court. The Trial Division dismissed their appeal but the Court of Appeal unanimously set aside the judgment with the majority holding that s. 68 had no application to this transaction.

Held: The appeal should be dismissed.

Per Dickson C.J. and Beetz, Estey and La Forest JJ.: Section 68 of the *Income Tax Act* is applicable to the present transaction. The expression "something else" in the section does not refer only to something other than property. Considering the broad definition of "property" in s. 248(1) of the Act, such an interpretation would substantially gut the section of all meaning and confine it to a minuscule part of commercial transactions. It is unlikely that Parliament, in the 1972 amendments, intended to abandon the aim achieved by s. 20(6)(g) of

Sa Majesté La Reine *Appelante*;

et

George Golden, Eleanor Golden, John McGuckin et Leemar Holdings Ltd. *Intimés.*

N^{os} du greffe: 17708, 17709, 17710, 17711.

1985: 2 mai; 1986: 28 février.

Présents: Le juge en chef Dickson et les juges Beetz, Estey, Chouinard, Lamer, Wilson et La Forest.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Droit fiscal — Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Vente d'un terrain et de bâtiments — Répartition du prix établie par les parties entre les biens amortissables et les biens non amortissables modifiée par le ministre du Revenu national en vertu de l'art. 68 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Le pouvoir conféré au Ministre par l'art. 68 est-il applicable à cette opération? — La répartition du prix d'achat établie par les parties est-elle raisonnable? — Loi de l'impôt sur le revenu, 1970-71-72 (Can.), chap. 63, art. 68.

Dans une opération sans lien de dépendance, les intimés ont vendu pour la somme de 5 850 000 \$ un terrain comportant des immeubles d'appartements. La promesse de vente prévoit expressément que ce prix total est réparti à raison de 5 100 000 \$ pour le terrain et de 750 000 \$ pour le matériel, les bâtiments, les chemins, les trottoirs, etc. Conformément à l'art. 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le ministre du Revenu national a modifié la répartition du produit faite par les intimés, ce qui a eu pour conséquence d'ajouter à leur revenu des sommes importantes d'amortissement récupéré. Les intimés ont interjeté appel de la cotisation du Ministre à la Cour fédérale. La Division de première instance a rejeté leur appel, mais la Cour d'appel a infirmé, à l'unanimité, la décision de première instance, statuant à la majorité que l'art. 68 ne s'appliquait pas à l'opération.

Arrêt: Le pourvoi est rejeté.

Le juge en chef Dickson et les juges Beetz, Estey et La Forest: L'article 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est applicable à la présente opération. L'expression «quelque chose d'autre» que l'on trouve dans cet article ne vise pas seulement quelque chose qui n'est pas un bien. Compte tenu de la définition générale du mot «biens» qui figure au par. 248(1) de la Loi, une telle interprétation aurait essentiellement pour effet de dépouiller l'article de tout son sens et d'en limiter l'application à une part minuscule des opérations commer-

the *Income Tax Act* of 1952 and enact a new section having very similar wording but no similar application. To be in harmony with the purpose of s. 68, the expression "something else" must be given the widest meaning reasonably assignable, one which includes non-property as well as property items or classes of property. This interpretation justifies the inclusion of s. 68 in the part of the Act entitled "Rules Relating to Computation of Income" as the section would have a wide and useful application. Section 13(21.1), added to the Act in 1982, was of no assistance in determining the proper reach of s. 68.

Finally, for the reasons given by the Federal Court of Appeal, the allocation of purchase price made by the parties was "reasonable" within the meaning of the section.

Per Chouinard, Lamer and Wilson JJ.: Section 68 of the *Income Tax Act* has no application to this transaction and the allocation agreed upon by the parties dealing at arm's length must stand. Section 68 does not empower the Minister to reassess the allocation of proceeds between depreciable and non-depreciable property. On its plain meaning, this section applies only to transactions in which there has been a disposition of property and a disposition of something other than property.

The legislative history of s. 68 and its place within the scheme of the Act reinforce this plain meaning. Indeed, despite some similarity in language, s. 68 is not the successor of s. 20(6)(g) repealed the same year s. 68 was enacted. Section 68 is found in that portion of the Act dealing with the computation of income generally, whereas s. 20(6)(g) was found in the part dealing with depreciable property and capital cost allowances. Both provisions embody two distinct policy objectives and each has its own sphere of operation.

The statutory provisions governing recapture of capital cost allowance clearly require an allocation of proceeds as between depreciable and non-depreciable property. Prior to 1972 this was achieved through the mechanism of the Minister's discretionary power in s. 20(6)(g). It is now achieved through the specific provisions of s. 13. Section 13(21.1) would have caught the present sale had it taken place after the enactment of that provision.

Il est invraisemblable que le législateur ait voulu, dans les modifications de 1972, abandonner l'objectif atteint par l'al. 20(6)g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1952 et adopter une nouvelle disposition rédigée dans des termes très semblables, mais qui n'aurait pas la même application. Pour être compatible avec l'objet de l'art. 68, on doit donner à l'expression «quelque chose d'autre» le sens le plus large qu'on puisse raisonnablement lui attribuer et qui permet de viser des choses qui ne sont pas des biens autant que des biens ou catégories de biens. Cette interprétation justifie l'inclusion de l'art. 68 dans la partie de la Loi intitulée «Règles relatives au calcul du revenu», puisque l'article aurait une application générale et utile. Le paragraphe 13(21.1), ajouté à la Loi en 1982, n'est d'aucune utilité pour ce qui est de déterminer la portée véritable de l'art. 68.

Enfin, pour les motifs donnés par la Cour d'appel fédérale, la répartition du prix d'achat établie par les parties est «raisonnable» au sens de l'article.

Les juges Chouinard, Lamer et Wilson: L'article 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne s'applique pas à cette opération et la répartition convenue entre les parties, qui sont sans lien de dépendance, doit être maintenue. L'article 68 ne permet pas au Ministre de modifier la répartition du produit entre les biens amortissables et ceux qui ne le sont pas. Selon son sens ordinaire, cet article s'applique uniquement aux opérations dans lesquelles il y a eu disposition d'un bien et disposition de quelque chose d'autre qui n'est pas un bien.

L'historique législatif de l'art. 68 et l'endroit où il se trouve dans la Loi renforcent ce sens ordinaire. Malgré une certaine similitude de rédaction, l'art. 68 ne remplace pas l'al. 20(6)g) abrogé l'année même où l'art. 68 a été adopté. L'article 68 se trouve dans la partie de la Loi qui porte sur le calcul du revenu de façon générale, alors que l'al. 20(6)g) se trouvait dans la partie qui visait les biens amortissables et les déductions pour amortissement. Les deux dispositions incarnent deux objectifs de politique fiscale différents et chacune a son propre domaine d'application.

Les dispositions législatives qui régissent la récupération de la déduction pour amortissement exigent manifestement une répartition du produit entre un bien amortissable et un bien qui ne l'est pas. Avant 1972, le Ministre avait en vertu de l'al. 20(6)g) le pouvoir discrétionnaire de réaliser cette répartition. Elle est maintenant réalisée par les dispositions expresses de l'art. 13. Le paragraphe 13(21.1) se serait appliqué à la vente en l'espèce si elle avait eu lieu après l'entrée en vigueur de cette disposition.

Cases Cited

Attorney General of Canada v. Matador Inc., [1980] 2 F.C. 703; *Rapistan Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 739, aff'd [1976] 1 S.C.R. vi; *Canadian Propane Gas & Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, 73 DTC 5019; *R. v. Malloney's Studio Ltd.*, [1979] 2 S.C.R. 326; *Minister of National Revenue v. Leon*, [1977] 1 F.C. 249; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, referred to.

Statutes and Regulations Cited

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 20(6)(g) [rep. & subs. 1953-54 (Can.), c. 57, s. 5; rep. 1970-71-72 (Can.), c. 63, s. 1].
Income Tax Act, 1970-71-72 (Can.), c. 63, ss. 12, 13, 13(1), (21), (21.1) [added 1980-81-82-83 (Can.), c. 140, s. 6(2)], 20(1)(a), 38(a), 54(a), 68, 248(1) "property".

Authors Cited

Maxwell on the Interpretation of Statutes, 12th ed. by P. St. J. Langan, London, Sweet & Maxwell, 1969.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal, [1983] 2 F.C. 599, [1983] CTC 112, 83 DTC 5138, 47 N.R. 117, setting aside a judgment of the Trial Division, [1980] CTC 488, 80 DTC 6378. Appeal dismissed.

Alban Garon, Q.C., and *Beverly J. Hobby*, for the appellant.

Gregory T. W. Bowden and *Jacklyn Dean*, for the respondents.

The judgment of Dickson C.J. and Beetz, Estey and La Forest JJ. was delivered by

ESTEY J.—I have had the benefit of reading the judgment of my colleague Wilson J. and, while I respectfully reach the same outcome as does she, I follow quite a different route to that result. I find s. 68 to be applicable; however, I would confirm that the allocation of the proceeds of sale as between land and buildings was reasonable, as determined below for the reasons advanced by both Thurlow C.J. and Heald J. in the Court of Appeal.

Jurisprudence

Arrêts mentionnés: *Procureur général du Canada c. Matador Inc.*, [1980] 2 C.F. 703; *Rapistan Canada Ltd. c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 739, confirmé à [1976] 1 R.C.S. vi; *Canadian Propane Gas & Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, 73 DTC 5019; *R. c. Malloney's Studio Ltd.*, [1979] 2 R.C.S. 326; *Ministre du Revenu national c. Leon*, [1977] 1 C.F. 249; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536.

Lois et règlements cités

Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 20(6)(g) [abr. et rempl. 1953-54 (Can.), chap. 57, art. 5; abr. 1970-71-72 (Can.), chap. 63, art. 1].
Loi de l'impôt sur le revenu, 1970-71-72 (Can.), chap. 63, art. 12, 13, 13(1), (21), (21.1) [ajouté à 1980-81-82-83 (Can.), chap. 140, art. 6(2)], 20(1)(a), 38(a), 54(a), 68, 248(1) «biens».

Doctrines citées

Maxwell on the Interpretation of Statutes, 12th ed. by P. St. J. Langan, London, Sweet & Maxwell, 1969.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale, [1983] 2 C.F. 599, [1983] CTC 112, 83 DTC 5138, 47 N.R. 117, qui a infirmé une décision de la Division de première instance, [1980] CTC 488, 80 DTC 6378. Pourvoi rejeté.

Alban Garon, c.r., et *Beverly J. Hobby*, pour l'appelante.

Gregory T. W. Bowden et *Jacklyn Dean*, pour les intimés.

Version française du jugement du juge en chef Dickson et des juges Beetz, Estey et La Forest rendu par

LE JUGE ESTEY—J'ai eu l'avantage de lire les motifs de jugement de ma collègue le juge Wilson et, avec égards, bien que j'arrive à la même conclusion, j'y parviens par un cheminement tout à fait différent. Je conclus que l'art. 68 est applicable, je confirmerais cependant que la répartition du produit de la vente entre le terrain et les bâtiments était raisonnable, tel qu'établi en Cour d'appel pour les motifs proposés par le juge en chef Thurlow et le juge Heald.

Section 68 was introduced with the new *Income Tax Act* of 1972 (1970-71-72 (Can.), c. 63) and, while it appears in the reasons of Wilson J., I set it out here for convenience:

68. Where an amount can reasonably be regarded as being in part the consideration for the disposition of any property of a taxpayer and as being in part the consideration for something else, the part of the amount that can reasonably be regarded as being the consideration for such disposition shall be deemed to be proceeds of disposition of that property irrespective of the form or legal effect of the contract or agreement; and the person to whom the property was disposed of shall be deemed to have acquired the property at the same part of that amount.

In the pre-1972 *Income Tax Act* ("the old Act"), R.S.C. 1952, c. 148 as amended, a somewhat comparable provision was found in s. 20(6)(g) which I repeat here for convenience:

(g) where an amount can reasonably be regarded as being in part the consideration for disposition of depreciable property of a taxpayer of a prescribed class and as being in part consideration for something else, the part of the amount that can reasonably be regarded as being the consideration for such disposition shall be deemed to be the proceeds of disposition of depreciable property of that class irrespective of the form or legal effect of the contract or agreement; and the person to whom the depreciable property was disposed of shall be deemed to have acquired the property at a capital cost to him equal to the same part of that amount.

This section came before the Court in *R. v. Malloney's Studio Ltd.*, [1979] 2 S.C.R. 326, where the Court determined that the section applied to a disposition of depreciable property together with "something else". In the context of that proceeding, this meant that the Minister of National Revenue was not empowered by the section to reallocate a consideration received by the vendor from a purchaser on a sale of land "clear of all buildings".

Section 68 makes reference to a disposition of "any property", which of course would include depreciable and non-depreciable property, real

L'article 68 a été adopté avec la nouvelle *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1972 (1970-71-72 (Can.), chap. 63) et bien qu'il soit déjà cité dans les motifs du juge Wilson, je le reproduis ici pour des motifs

a de commodité:

68. Lorsqu'une somme peut raisonnablement être considérée comme étant en partie la contrepartie de la disposition de tout bien d'un contribuable, et comme étant en partie la contrepartie de quelque chose d'autre, la partie de la somme qui peut raisonnablement être considérée comme étant la contrepartie de cette disposition est réputée être le produit de la disposition de ce bien, quelle que soit la forme ou les effets juridiques du contrat ou de la convention; et la personne qui a acquis le bien à la suite de sa disposition est réputée l'avoir acquis à un prix égal à la même partie de cette somme.

Dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* antérieure à 1972 («l'ancienne loi»), S.R.C. 1952, chap. 148 et ses modifications, on trouvait une disposition assez semblable à l'al. 20(6)g que je cite ici également pour des motifs de commodité:

g) lorsqu'un montant peut être raisonnablement considéré comme étant en partie la cause ou considération de la disposition de biens d'un contribuable, susceptibles de dépréciation et appartenant à une catégorie prescrite, et comme étant en partie la cause ou considération pour d'autre chose, la fraction du montant qui peut être raisonnablement considérée comme étant la cause ou considération de cette disposition est censée être le produit de la disposition de biens susceptibles de dépréciation appartenant à cette catégorie, indépendamment de la forme ou de l'effet juridique du contrat ou de la convention; et la personne envers qui on a disposé des biens susceptibles de dépréciation est réputée avoir acquis les biens à un coût en capital, pour elle, égal à la même fraction de ce montant;

Cette Cour a été saisie de cet article dans l'arrêt *R. c. Malloney's Studio Ltd.*, [1979] 2 R.C.S. 326, dans lequel elle a statué que l'article s'applique à la disposition de biens susceptibles de dépréciation et «d'autre chose». Dans le contexte de cette affaire, cela signifiait que le ministre du Revenu national ne pouvait pas, en vertu de cet article, modifier la répartition de la contrepartie que le vendeur avait reçue de l'acquéreur lors de la vente d'un terrain «débarassé de tous bâtiments».

La version anglaise de l'art. 68 parle de la disposition de «any property» ce qui évidemment inclut les biens amortissables et ceux qui ne le sont

property and personal property, and indeed incorporeal property rights and presumably anything which, under s. 248 of the Act, may properly be classified as "property". In contrast, the old Act provision referred to the "disposition of depreciable property". In s. 68 the draftsman went on to refer to the property under disposition as "that property". With reference to the purchaser, the provision describes the property disposed of as "the property". While "any property" can reasonably be understood as particular (any piece of property as opposed to any other piece of property) or general (any property as opposed to any thing which is not property), this potential ambiguity is resolved with reference to the other words of the section, which must all be given meaning (see *Maxwell on the Interpretation of Statutes* (12th ed. 1969), pp. 36-39). With due respect to those who may reach a conclusion to the contrary, the use in the section of the expressions "that property" and "the property", in association with the opening reference to "any property", leads me to the conclusion that "the disposition of any property" means the sale of a particular item or items of property.

I find support for this construction of s. 68 in the French language text where the phrase "*de tout bien*" is employed in place of "any property" in the English version. Again, in the French version, "that property" and "the property" appear as "*ce bien*" and "*le bien*", and not in the plural form. The singular form is chosen because it is not "*biens*", or property in general, that is contrasted with "something else", but rather particular property.

The quantity or element in contrast to "any property", construed as above discussed, is the consideration paid for "something else". In this appeal, the issue, simply stated, narrows down to a determination as to whether "something else" includes other property or refers only to something other than property.

Even a cursory examination of the result of the adoption of the latter alternative, namely that the "something else" must be something which is not in law "property", reveals that the section would

pas, les biens immeubles et les biens meubles et même les droits relatifs à des biens incorporels, et probablement tout ce qui en vertu de l'art. 248 de la Loi peut être situé dans la catégorie des «biens».

a Par contre, le texte de l'ancienne loi parlait de la «disposition de biens . . . susceptibles de dépréciation». Dans l'article 68, les rédacteurs poursuivent en désignant le bien faisant l'objet de la disposition par les termes «*that property*». Quant à l'acquéreur, la disposition décrit le bien aliéné au moyen des termes «*the property*». Bien qu'on puisse interpréter «*any property*» comme défini (tout bien précis par opposition à tout autre bien précis) ou indéfini (tout bien par opposition à toute chose qui n'est pas un bien), cette ambiguïté possible se résout en fonction des autres mots de l'article, qui doivent tous avoir un sens (voir *Maxwell on the Interpretation of Statutes* (12th ed. 1969), pp. 36 à 39). Avec égards pour ceux qui peuvent arriver à la conclusion opposée, l'emploi dans cet article des expressions «*that property*» et «*the property*», de concert avec la mention en début d'article de «*any property*», m'amène à conclure que la «disposition de tout bien» signifie la vente d'un seul bien ou de plusieurs biens particuliers.

Je m'appuie, dans cette interprétation de l'art. 68, sur la version française du texte où l'on emploie l'expression «*de tout bien*» pour rendre l'expression «*any property*» que l'on trouve dans la version anglaise. Plus loin, «*that property*» et «*the property*» sont rendus en français par «*ce bien*» et «*le bien*» au singulier et non au pluriel. On a choisi le singulier parce qu'il ne s'agit pas d'opposer des «biens» en général mais plutôt un bien particulier à «quelque chose d'autre».

h La chose ou l'élément opposé à «*tout bien*», interprété selon ce qui précède, est la contrepartie payée pour «quelque chose d'autre». Dans le présent pourvoi, la question en litige, exprimée simplement, se ramène à déterminer si l'expression «quelque chose d'autre» inclut un autre bien ou si elle vise seulement quelque chose qui n'est pas un bien.

Même un examen sommaire de ce qui découlerait de l'adoption de la dernière proposition, c.-à-d. que «quelque chose d'autre» doit être quelque chose qui, en droit, n'est pas un «bien», fait voir

be substantially gutted of all meaning. Section 248(1) of the *Income Tax Act* defines property as follows:

“property” means property of any kind whatever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes

(a) a right of any kind whatever, a share or a chose in action,

This extremely broad definition of property leaves very little in the “non-property” classification. It would appear to include a contract right and might in some circumstances include a right to assert a covenant by a vendor to deliver “know-how”. It may be thought that “services” would be “something else”. Consideration paid for “services” will in most, if not all, cases fall within the basic income tax provisions in Division B, including s. 12. Thus, if “something else” is interpreted to refer only to non-property items, the result would be the confinement of s. 68 to at most a minuscule part of commercial transactions. Indeed, it would be somewhat unusual to find in the part of the Act entitled “Rules Relating to Computation of Income” such a narrowly tuned taxing provision. This is particularly evident when one considers the multitudinous transactions to which the above-quoted provision in the old Act was applicable. It would seem unlikely that Parliament, in the 1972 amendment, intended to abandon the aims achieved by s. 20(6)(g) and enact a new section having very similar wording but no similar application.

In *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at pp. 573-79, the Court recognized that in the construction of taxation statutes the law is not confined to a literal and virtually meaningless interpretation of the Act where the words will support on a broader con-

que l'article serait vraiment dépouillé de tout son sens. Le paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* définit le terme «biens» de la façon suivante:

«biens» signifie des biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels et comprend, sans restreindre la portée générale de ce qui précède,

a) un droit de quelque nature qu'il soit, une action ou part,

Cette définition extrêmement générale du terme «biens» laisse très peu de chose dans la catégorie de ce qui ne constitue pas un bien. Elle semblerait viser un droit découlant d'un contrat et pourrait, dans certaines circonstances, viser le droit d'exiger l'exécution de l'engagement d'un vendeur de communiquer le «savoir-faire». On peut penser que des «services» constitueraient «quelque chose d'autre». La contrepartie payée pour des «services» sera visée dans presque tous les cas, sinon tous, par les dispositions fondamentales relatives à l'impôt sur le revenu que l'on trouve dans la section B, y compris l'art. 12. Donc si l'on interprétait l'expression «quelque chose d'autre» comme visant seulement des choses qui ne sont pas des biens, il en résulterait que l'on limiterait l'application de l'art. 68 à une part minuscule des opérations commerciales tout au plus. Il serait en réalité un peu étrange de trouver, dans la partie de la Loi intitulée «Règles relatives au calcul du revenu», une disposition fiscale d'application aussi restreinte. Cela est particulièrement évident si l'on considère le grand nombre d'opérations auxquelles s'appliquait la disposition précitée de l'ancienne Loi. Il semblerait invraisemblable que le législateur ait voulu, dans la modification de 1972, abandonner les objectifs atteints par l'al. 20(6)g) et adopter une nouvelle disposition rédigée dans des termes très semblables, mais qui n'aurait pas la même application.

Dans l'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, aux pp. 573 à 579, la Cour a reconnu que, dans l'interprétation des lois fiscales, la règle applicable ne se limite pas à une interprétation de la loi littérale et presque dépourvue de sens lorsque, selon une interprétation plus

struction a conclusion which is workable and in harmony with the evident purposes of the Act in question. Strict construction in the historic sense no longer finds a place in the canons of interpretation applicable to taxation statutes in an era such as the present, where taxation serves many purposes in addition to the old and traditional object of raising the cost of government from a somewhat unenthusiastic public.

It would therefore seem to me that the expression "something else" must be given the widest meaning reasonably assignable, which would include different items and classes of property as well as the rarer class of non-property. This interpretation would justify the inclusion of s. 68 in the "Rules Relating to Computation of Income", as the section would have a wide and useful application in the determination of taxability across the commercial spectrum.

It has been said that this result has been achieved (subsequent to the assessment here in issue) by an amendment to s. 13. The amendment, effected by 1980-81-82-83 (Can.), c. 140, s. 6(2), is found in s. 13(21.1). This is a long and quite complex provision which applies only to the combined sale of buildings and subjacent or contiguous land. It would have no application, therefore, to a single contract under which disposition is made of different classes of personal property attracting different rates of capital cost allowance or different taxation treatment under the Act. Furthermore, the section would not appear to relate (but the Court is not here called upon to so determine) to those situations where the taxpayer has disposed of buildings described in subs. (21.1) for more than their undepreciated capital cost, but in the view of the taxing authority for less (under the contract allocation of price) than the reasonable value of the depreciable property in question. That is to say, the section would not appear to be available to the tax authority where the taxpayer has ordered his affairs so as to admit some liability for recaptured depreciation, but less than the tax collector considers to be a "reasonable" amount. Therefore, I find the introduction of this amend-

large, les mots permettent d'arriver à une conclusion réalisable et compatible avec les objectifs évidents de la loi en cause. L'interprétation stricte, au sens historique du terme, n'a plus sa place dans les règles d'interprétation applicables aux lois fiscales à une époque comme la nôtre où la fiscalité sert beaucoup d'autres objectifs que l'objectif ancien et traditionnel qui était de prélever des fonds pour les dépenses du gouvernement chez un public quelque peu réticent.

Il me semble donc qu'il faut donner à l'expression «quelque chose d'autre» le sens le plus large qu'on puisse raisonnablement lui attribuer, ce qui permettrait de viser différents objets et différentes catégories de biens en plus de la catégorie moins fournie des choses qui ne sont pas des biens. Cette interprétation justifierait l'inclusion de l'art. 68 dans les «Règles relatives au calcul du revenu» puisque l'article aurait une application générale et utile pour déterminer l'assujettissement à l'impôt de toute la gamme des opérations commerciales.

On a dit qu'une modification de l'art. 13 a permis d'atteindre ce résultat (après la cotisation en litige en l'espèce). Cette modification, apportée par 1980-81-82-83 (Can.), chap. 140, par. 6(2), se trouve au par. 13(21.1). Il s'agit d'une disposition longue et assez complexe qui s'applique uniquement aux ventes combinées de bâtiments et du fonds de terre sous-jacent ou adjacent aux bâtiments. Elle ne s'appliquerait donc pas au contrat unique en vertu duquel on dispose de biens appartenant à différentes catégories de biens meubles qui commandent des taux différents de déduction pour amortissement ou encore l'application de différentes dispositions fiscales en vertu de la Loi. De plus, l'article ne semblerait pas s'appliquer (la Cour n'est cependant pas appelée à se prononcer sur ce sujet) au cas où le contribuable a disposé de bâtiments mentionnés au par. (21.1) pour un prix supérieur à leur coût en capital non amorti mais, de l'avis du percepteur, pour un coût moindre (selon la répartition du prix établie par le contrat) que la valeur raisonnable du bien amortissable dont il est question. Autrement dit, le percepteur ne semblerait pas pouvoir invoquer l'article lorsque le contribuable a organisé ses affaires de manière à reconnaître un certain assujettissement pour

ment into the statute after the event to be of little or no assistance in determining the proper reach of s. 68.

I conclude that s. 68 is applicable to the transaction here before the Court. It is therefore necessary to determine the second issue, namely whether the Court of Appeal was correct in its conclusion that the allocation of purchase price made by the parties is "reasonable" within the meaning of the section. For the reasons given by the learned Chief Justice and Heald J. in the Court of Appeal, in the circumstances of this proceeding, the allocation established by the contract between the parties is reasonable.

I therefore would dismiss the appeal in the manner proposed by Wilson J.

The reasons of Chouinard, Lamer and Wilson JJ. were delivered by

WILSON J.—This case involves the interpretation of s. 68 of the *Income Tax Act*, 1970-71-72 (Can.), c. 63 as amended, and entails a consideration of the Minister of National Revenue's power to deem an allocation of the proceeds of sale between depreciable and non-depreciable property when both are sold together as a package. The section reads:

68. Where an amount can reasonably be regarded as being in part the consideration for the disposition of any property of a taxpayer and as being in part consideration for something else, the part of the amount that can reasonably be regarded as being the consideration for such disposition shall be deemed to be proceeds of disposition of that property irrespective of the form or legal effect of the contract or agreement; and the person to whom the property was disposed of shall be deemed to have acquired the property at the same part of that amount.

1. The Facts

The respondents were the sole partners in an investment group known as the Bel Air Syndicate and jointly owned a 27.32 acre plot of land on the outskirts of Edmonton. On this land they built the

l'amortissement récupéré, mais pour un montant moindre que ce que le percepteur considère comme «raisonnable». En conséquence, je conclus que l'adoption de cette modification de la Loi après
a coup facilite peu ou pas du tout la détermination de la portée véritable de l'art. 68.

Je conclus que l'art. 68 est applicable à l'opération soumise à la Cour en l'espèce. Il est donc
b nécessaire de trancher la seconde question, savoir si la Cour d'appel a eu raison de conclure que la répartition du prix d'achat établie par les parties est «raisonnable» au sens de l'article. Pour les motifs donnés en Cour d'appel par le savant Juge
c en chef et le juge Heald, la répartition établie dans le contrat conclu entre les parties est raisonnable compte tenu des circonstances de l'espèce.

d Je suis donc d'avis de rejeter le pourvoi comme le propose le juge Wilson.

Version française des motifs des juges Chouinard, Lamer et Wilson rendus par

e LE JUGE WILSON—L'espèce porte sur l'interprétation de l'art. 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, 1970-71-72 (Can.), chap. 63 et ses modifications, et nécessite l'examen du pouvoir du ministre du Revenu national d'établir la répartition du produit d'une vente entre les biens amortissables et ceux qui ne le sont pas lorsque les uns et les autres sont vendus ensemble comme un tout. L'article est ainsi conçu:

g 68. Lorsqu'une somme peut raisonnablement être considérée comme étant en partie la contrepartie de la disposition de tout bien d'un contribuable, et comme étant en partie la contrepartie de quelque chose d'autre,
h la partie de la somme qui peut raisonnablement être considérée comme étant la contrepartie de cette disposition est réputée être le produit de la disposition de ce bien, quelle que soit la forme ou les effets juridiques du contrat ou de la convention; et la personne qui a acquis le bien à la suite de sa disposition est réputée l'avoir
i acquis à un prix égal à la même partie de cette somme.

1. Les faits

Les intimés étaient les seuls membres d'une société de placement désignée sous le nom de Bel Air Syndicate et les propriétaires conjoints d'un terrain de 27,32 acres en périphérie d'Edmonton.

Bel Air Apartments consisting of twenty-five three story walk-up apartment buildings and developed the land for residential use by installing services, roads, sidewalks, etc.

On March 7, 1973 a syndicate consisting of N. M. Skalbania Ltd. and others ("Skalbania") made an unsolicited offer to purchase the Bel Air property for the sum of \$5,600,000 in accordance with a valuation breakdown of \$2,600,000 for the land, \$2,400,000 for the buildings and \$600,000 for "trucks, equipment, roads, etc." The respondents rejected this offer but pursued further negotiations with Skalbania. These negotiations were successful and on March 14, 1973 the parties entered into an Agreement of Purchase and Sale stipulating a total sale price of \$5,850,000. The Agreement expressly provided that of this total price \$5,100,000 was allocated to land and \$750,000 was allocated to "equipment, buildings, roads, sidewalks, etc." Based on this allocation the respondents reported a small taxable capital gain resulting from the sale but did not include any recapture of capital cost allowances in computing their 1973 incomes. The Minister reassessed the respondents pursuant to s. 68 of the *Income Tax Act* with the result that substantial amounts of recaptured capital cost allowances were added to their incomes. The respondents appealed the Minister's reassessment to the Federal Court.

2. The Courts Below

In the Federal Court Trial Division, [1980] CTC 488, 80 DTC 6378, Mahoney J. found that, in assessing the apportionment of the purchase price between land and depreciated equipment and buildings, the Minister can under s. 68 deem a reasonable apportionment without regard to the figures stipulated in the Agreement of Purchase and Sale. Indeed, the entire trial proceeded on the assumption that s. 68 was applicable to this transaction and that the only dispute was with respect to the proper approach to the computation of the Minister's deemed allocation. The Crown's expert land appraiser testified that the value of the land

Ils ont construit sur ce terrain les appartements Bel Air consistant en vingt-cinq immeubles d'appartements de trois étages sans ascenseur et aménagé le terrain à des fins résidentielles en pourvoyant aux services, aux rues, aux trottoirs, etc.

Le 7 mars 1973, un consortium composé notamment de N. M. Skalbania Ltd. et autres («Skalbania») a présenté une offre spontanée d'acheter le domaine Bel Air pour la somme de 5 600 000 \$, la répartition de l'évaluation étant établie à 2 600 000 \$ pour le terrain et à 2 400 000 \$ pour les bâtiments et 600 000 \$ pour [TRADUCTION] «les camions, le matériel et les chemins, etc.» Les intimés ont refusé cette offre, mais ont continué de négocier avec Skalbania. Ces négociations ont abouti et, le 14 mars 1973, les parties ont signé une promesse de vente établissant le prix total à 5 850 000 \$. La promesse de vente prévoit expressément que ce prix de vente est réparti à raison de 5 100 000 \$ pour le terrain et de 750 000 \$ pour [TRADUCTION] «le matériel, les bâtiments, les chemins, les trottoirs, etc.» S'appuyant sur cette répartition, les intimés ont déclaré un gain de capital imposable minime par suite de la vente, mais n'ont inclus aucune récupération d'amortissement dans le calcul de leur revenu de 1973. Le Ministre a adressé aux intimés une nouvelle cotisation conformément à l'art. 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce qui a eu comme conséquence d'ajouter à leur revenu des sommes importantes d'amortissement récupéré. Les intimés ont interjeté appel de la nouvelle cotisation du Ministre à la Cour fédérale.

2. Les cours d'instance inférieure

En Division de première instance de la Cour fédérale, [1980] CTC 488, 80 DTC 6378, le juge Mahoney a conclu qu'en évaluant la répartition du prix d'achat entre le terrain, le matériel amorti et les bâtiments, le Ministre peut en vertu de l'art. 68 établir une répartition raisonnable sans tenir compte des chiffres mentionnés dans la promesse de vente. En réalité, toute l'affaire a été instruite en fonction de l'hypothèse que l'art. 68 s'applique à cette opération et que le litige a trait uniquement à l'analyse pertinente du calcul de la répartition établie par le Ministre. L'expert en évaluation immobilière de Sa Majesté a témoigné que la

alone at the time of the sale was \$2,320,000 rather than \$5,100,000 as stipulated in the Agreement. This figure was accepted by the learned trial judge as being objectively correct. He then went on to consider whether s. 68 called for such an objective valuation or whether it was more appropriate to consider the values in question from the point of view of one or the other of the parties to the transaction.

Mahoney J. accepted that the value of the Bel Air land to Skalbania in March 1973 was \$5,100,000 as indicated in the Agreement and that this was in fact what Skalbania had agreed to pay for it. Emphasis was placed on the fact that Skalbania was a knowledgeable real estate operator dealing at arm's length with the respondent vendors and that from Skalbania's point of view this was not an unreasonable purchase price for the land in question. Mahoney J. did not, however, consider this finding to be determinative of the valuation issue since what was sold was not the land alone but other things along with it. He proceeded to reason that what must be determined under s. 68 is not the value of the land to the purchaser but:

... 'the amount that can reasonably be regarded as being the consideration for ... disposition' of the land in the circumstance [in which] that land and other things were sold.

This was perceived as a determination to be approached from the point of view of the vendor rather than the purchaser as it is consideration for disposition, not consideration for acquisition, that the section specifies.

Having held that the determination is to be made from the vendors' rather than the purchaser's point of view, Mahoney J. then found that the respondents had led no evidence whatsoever upon which he could make such a determination. Rather than deem an allocation between the value of the land and the value of the depreciable property based on the testimony of the Crown's expert witness alone, he referred the matter back to the Minister for reassessment in accordance with the principle he had set out. Ultimately, these reassessments resulted in a substantial recapture of

valeur du terrain seul, à l'époque de la vente, était de 2 320 000 \$ plutôt que de 5 100 000 \$ comme le mentionne la promesse de vente. Le juge de première instance a considéré ce chiffre comme objectivement exact. Il a ensuite examiné si l'art. 68 exigeait une telle évaluation objective ou s'il était plus approprié de considérer les valeurs en question du point de vue de l'une ou de l'autre des parties à l'opération.

Le juge Mahoney a reconnu que pour Skalbania la valeur du terrain appartenant à Bel Air en mars 1973 était de 5 100 000 \$ comme l'indique la promesse de vente et que c'était là en réalité le montant que Skalbania avait convenu de payer pour celui-ci. On a souligné que Skalbania était un promoteur immobilier bien informé qui transigeait sans lien de dépendance à l'égard des vendeurs intimés et que, du point de vue de Skalbania, ce montant n'était pas un prix d'achat déraisonnable pour le terrain en question. Le juge Mahoney n'a cependant pas estimé que cette conclusion tranchait la question de l'évaluation puisque l'objet de la vente n'était pas le terrain seulement, mais aussi d'autres choses y afférentes. Il a estimé que ce qui doit être déterminé en vertu de l'art. 68 n'est pas la valeur du terrain aux yeux de l'acquéreur, mais

... «la somme qui peut raisonnablement être considérée comme étant la contrepartie de (la) disposition» du terrain dans le cas de la vente d'un terrain et d'autres choses y afférentes.

Il a considéré que cette question devait être abordée du point de vue du vendeur plutôt que de celui de l'acquéreur puisque l'article parle de contrepartie de la disposition et non de contrepartie de l'acquisition.

Ayant conclu qu'il faut fixer la contrepartie du point de vue du vendeur plutôt que de celui de l'acquéreur, le juge Mahoney a ensuite constaté que les intimés n'avaient présenté aucun élément de preuve qui pouvait lui permettre d'établir cette contrepartie. Plutôt que d'établir une répartition de la contrepartie entre la valeur du terrain et la valeur des biens amortissables en fonction de la déposition du témoin expert de Sa Majesté seulement, il a renvoyé l'affaire au Ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation conformément au principe qu'il avait énoncé. Finalement, ces nouvel-

depreciation brought into the respondents' 1973 income.

The respondents appealed to the Federal Court of Appeal, [1983] 2 F.C. 599, [1983] CTC 112, 83 DTC 5138, 47 N.R. 117. When the appeal came on for hearing, the Court of its own motion raised a question as to the applicability of s. 68 of the *Income Tax Act* to the transaction in issue. As noted above, it was evident that the action in the Trial Division had proceeded on the basis that s. 68 did apply. Its applicability or otherwise was not argued. Nor was the matter advanced as a ground of appeal before the Federal Court of Appeal. Accordingly, the Court heard the entire case as prepared by both parties and then adjourned for several days to enable both counsel to prepare argument on whether or not the section applied.

Heald J. (with whom Verchère D.J. concurred) held that Mahoney J. had erred in applying the deemed apportionment in s. 68 to the transaction in issue. He commenced his analysis with an examination of the legislative history of the section, indicating that the enactment of s. 68 as part of the 1972 *Income Tax Act* was accompanied by the repeal of the somewhat similarly worded s. 20(6)(g) of the pre-1972 Act. He noted that s. 20(6)(g) was part of a series of provisions dealing with the recapture and inclusion in income of excess capital cost allowance on the disposition of an asset in respect of which capital cost allowances had been claimed. The section dealt with nothing other than the disposition of depreciable property.

By contrast, Heald J. reasoned, s. 68 applies to the disposition of any property. Whereas s. 20(6)(g) applied in circumstances where an amount received by a taxpayer could reasonably be regarded as being in part consideration for the disposition of depreciable property and in part consideration for the disposition of something other than depreciable property, s. 68 applied only

les cotisations ont ajouté une récupération importante de l'amortissement dans le revenu des intimés pour l'année d'imposition 1973.

Les intimés ont interjeté appel à la Cour d'appel fédérale, [1983] 2 C.F. 599, [1983] CTC 112, 83 DTC 5138, 47 N.R. 117. À l'audition de l'appel, la cour a d'office soulevé la question de l'applicabilité de l'art. 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'opération en cause. Comme je l'ai mentionné plus tôt, il était évident que la Division de première instance avait instruit l'affaire en fonction de l'hypothèse que l'art. 68 s'appliquait. L'applicabilité ou la non-applicabilité de l'article n'avait pas été soulevée. Elle n'a pas été non plus soumise comme moyen d'appel en Cour d'appel fédérale. En conséquence, la Cour d'appel a entendu toute l'affaire en fonction de ce que les deux parties avaient préparé, puis a suspendu l'audience pendant plusieurs jours pour permettre aux avocats des deux parties de préparer leurs plaidoiries sur l'applicabilité de l'article.

Le juge Heald (aux motifs duquel le juge suppléant Verchère a souscrit) a conclu que le juge Mahoney avait commis une erreur en appliquant à l'opération en cause la présomption de répartition prévue à l'art. 68. Il commence son analyse par un examen de l'historique législatif de l'article et indique que l'adoption de l'art. 68, comme disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1972 a coïncidé avec l'abrogation de l'al. 20(6)(g) de la Loi antérieure à 1972, qui était rédigé en termes à peu près semblables. Il souligne que l'al. 20(6)(g) faisait partie d'une série de dispositions relatives à la récupération et à l'inclusion dans le revenu d'une déduction pour amortissement excédentaire lors de la disposition d'un bien à l'égard duquel des déductions pour amortissement avaient été réclamées. L'alinéa visait uniquement la disposition de biens amortissables.

Par contre, le juge Heald a estimé que l'art. 68 s'applique à la disposition de tout bien. Alors que l'al. 20(6)(g) s'applique au cas où une somme reçue par un contribuable peut raisonnablement être considérée comme étant en partie la contrepartie de la disposition de biens amortissables et en partie la contrepartie pour d'autre chose que des biens amortissables, l'art. 68 ne s'applique que «dans le

"in circumstances where an amount received by a taxpayer can reasonably be regarded as being in part the consideration for the disposition of any property and as being in part consideration for something else other than any property" (emphasis in the original). Having regard to the extremely broad definition of "property" found in s. 248(1) of the Act, Heald J. concluded that the transaction in question disposed of property alone and included nothing that could be characterized as something "other than any property". Accordingly, he held that s. 68 had no application to this transaction and that the allocation set out by the parties to the Agreement of Purchase and Sale must form the basis of the Minister's assessment.

Thurlow C.J. concurred in this result. In separate reasons he expressed the view that, if s. 68 were applicable, the trial judge erred in approaching a determination under the section from the point of view of the vendor alone. He held that it was therefore open to the Court of Appeal to reach its own determination of the amount that can reasonably be regarded as the proceeds of disposition of the depreciable property included in the sale. He went on to hold that, where an allocation is made by the parties, the inquiry under s. 68 is not as to reasonable value but as to proceeds of disposition. It was open to the taxpayer to dispose of his property as he saw fit and to realize the greatest advantage in the disposition. Thurlow C.J. also stressed the fact that the trial judge had specifically found that \$5,100,000 was not an unreasonable price for the respondents, for their own reasons, to insist on receiving for the land and for Skalbania to agree to pay. The contractual valuation of \$750,000 for the depreciable property sold was therefore the appropriate basis on which the tax assessment should proceed.

Although he based his decision on the above ground, Thurlow C.J. also commented on a case advanced by the Crown in support of its argument that s. 68 applied to this transaction. The Chief Justice noted that in *Attorney General of Canada v. Matador Inc.*, [1980] 2 F.C. 703 (C.A.), the

cas où une somme reçue par un contribuable peut raisonnablement être considérée comme étant en partie la contrepartie de la disposition de tout bien et comme étant en partie la contrepartie de quelque chose d'autre que des biens» (souligné par le juge Heald). Compte tenu de la définition extrêmement générale du terme «biens» que donne le par. 248(1) de la Loi, le juge Heald a conclu que seuls des biens étaient aliénés dans l'opération en question qui ne visait rien qui puisse être qualifié de quelque chose d'autre que des biens». En conséquence, il a conclu que l'art. 68 ne s'applique pas à l'opération et que la répartition énoncée par les parties à la promesse de vente doit servir de fondement à la cotisation du Ministre.

Le juge en chef Thurlow a souscrit à cette conclusion. Dans des motifs distincts, il exprime l'avis que si l'art. 68 s'applique, le juge de première instance a commis une erreur en abordant la question de la détermination à faire en vertu de l'article du point de vue du vendeur seulement. Il a conclu qu'il était loisible à la Cour d'appel de parvenir à sa propre détermination de la somme qui peut raisonnablement être considérée comme le produit de la disposition du bien amortissable faisant l'objet de la vente. Il poursuit en statuant que, lorsque les parties font une répartition, l'examen que prévoit l'art. 68 porte non pas sur la valeur raisonnable, mais sur le produit de la disposition. Il est loisible au contribuable de disposer de son bien comme il l'entend et de tirer le maximum de la disposition. Le juge en chef Thurlow a aussi souligné le fait que le juge de première instance avait précisément conclu que le montant de 5 100 000 \$ n'était pas un prix excessif que les intimés, pour des raisons qui leur étaient propres, pouvaient demander pour le terrain et que Skalbania pouvait accepter de payer. L'évaluation dans le contrat à 750 000 \$ pour les biens amortissables vendus constituait donc un fondement approprié pour la cotisation d'impôt.

Bien qu'il ait fondé sa décision sur les motifs précités, le juge en chef Thurlow a aussi formulé des observations à propos d'un arrêt que Sa Majesté a invoqué à l'appui de l'argument selon lequel l'art. 68 s'applique à cette opération. Le juge en chef souligne que dans l'arrêt *Procureur*

applicability of s. 68 of the Act did not appear to have been seriously argued. In the view of Thurlow C.J. the case was concerned with s. 13 of the Act and the comments made on s. 68 by Pratte J. in a footnote to the judgment were not necessary to the decision. Pratte J. had expressed the view that where land and buildings are disposed of s. 68 applies to authorize an apportionment of the consideration between the land and the buildings. Thurlow C.J. disagreed that s. 68 applied in that case or in this one either, but preferred to deal with this case as if the section applied because it had been argued on that assumption.

3. The Applicability of s. 68

Although the Crown's case is premised on the forceful assertion that the decision of the majority in the Federal Court of Appeal is contrary to "consistent judicial decisions in the past", the question of the applicability of s. 68 to circumstances of this type does not appear to have given rise to any extensive body of case law. Indeed, the sole authority to which counsel for the Crown referred on this point is Pratte J.'s footnote in *Matador*, *supra*, where he said at p. 709:

Counsel for the respondent suggested that section 68 was not applicable to this case. I do not agree. In my view, that section is applicable when 'an amount can reasonably be regarded as being in part the consideration for the disposition of any property of a taxpayer and as being in part consideration' either for the disposition of property of another type or for something other than the disposition of property.

(Emphasis added.)

Clearly Pratte J.'s interpretation involves the insertion of words into s. 68 which are not there. As Heald J. pointed out in the present case, the express wording of the section refers only to transactions involving the sale of property together with something other than property. An example might be the sale of some technological equipment together with the know-how that must necessarily accompany the equipment since industrial know-how is outside the scope of the broad definition of

général du Canada c. Matador Inc., [1980] 2 C.F. 703 (C.A.), l'applicabilité de l'art. 68 de la Loi ne paraît pas avoir fait l'objet d'un débat sérieux. De l'avis du juge en chef Thurlow, l'affaire portait sur l'art. 13 de la Loi et les observations formulées par le juge Pratte à propos de l'art. 68 dans une note n'étaient pas nécessaires à cette décision. Le juge Pratte avait exprimé l'avis que lorsqu'un terrain et des bâtiments sont aliénés l'art. 68 a pour effet d'autoriser la répartition de la contrepartie entre le terrain et les bâtiments. Le juge en chef Thurlow a estimé que l'art. 68 ne s'appliquait ni à cette affaire-là ni à l'espèce, mais il a préféré juger l'espèce comme si l'article s'appliquait parce qu'elle avait été plaidée en fonction de cette hypothèse.

3. L'applicabilité de l'art. 68

Bien que la position de Sa Majesté soit fondée sur l'affirmation énergique que la décision de la Cour d'appel fédérale à la majorité est contraire à [TRADUCTION] «des décisions judiciaires antérieures constantes», la question de l'applicabilité de l'art. 68 à des circonstances de cette nature ne paraît pas avoir donné lieu à une jurisprudence considérable. En réalité, le seul texte invoqué par l'avocat de Sa Majesté sur ce point est la note du juge Pratte dans l'arrêt *Matador*, précité, dans laquelle il dit, à la p. 709:

Je n'admets pas l'allégation de l'avocat de l'intimée, selon laquelle l'article 68 n'est pas applicable en l'espèce. À mon avis, cet article est applicable «lorsqu'une somme peut raisonnablement être considérée comme étant en partie la contrepartie de la disposition de tout bien d'un contribuable, et comme étant en partie la contrepartie» de la disposition d'un autre type de bien ou de quelque chose d'autre.

(C'est moi qui souligne.)

Manifestement, l'interprétation du juge Pratte comporte l'addition à l'art. 68 de mots qui ne s'y trouvent pas. Comme le juge Heald l'a souligné en l'espèce, la formulation expresse de l'article parle seulement d'opérations qui comportent la vente de biens ainsi que de quelque chose d'autre que des biens. On pourrait citer comme exemple la vente d'équipement technique avec le savoir-faire qui doit nécessairement suivre l'équipement puisque le savoir-faire industriel n'est pas visé par la défini-

“property” found in s. 248(1) of the *Income Tax Act*: see *Rapistan Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 739 (C.A.), aff’d [1976] 1 S.C.R. vi. Or it might be a sale of property combined with services of any kind. Pratte J., on the other hand, went one step further in *Matador*, *supra*, by adding the words “either ... property of another type” to the otherwise straightforward language of s. 68. Thus, as the Crown would have it, this section applies not only to transactions involving the disposition of both property and non-property but is also applicable to transactions where only property is sold so long as the subject-matter of the sale encompasses property of more than one type.

The Crown supports this interpretation by pointing to the policy underlying the now repealed s. 20(6)(g) of the Act which is described as the predecessor of the present s. 68. That subsection was found in the part of the Act dealing with depreciable property and capital cost allowances and applied specifically to transactions in which a sum was received by the taxpayer “in part the consideration for disposition of depreciable property ... and ... in part consideration for something else”. The cases cited by the Crown in support of the interpretation of s. 68 adopted by Pratte J. in *Matador*, *supra*, all deal with s. 20(6)(g) and not with s. 68 and are being invoked in an attempt to equate the “something else” other than depreciable property in the former section with the “something else” other than “any property” in the latter section: see *Canadian Propane Gas & Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, 73 DTC 5019 (F.C.T.D.) As is explained by Estey J. in *R. v. Malloney’s Studio Ltd.*, [1979] 2 S.C.R. 326, s. 20(6)(g) allowed for precisely the type of allocation for which the Crown is arguing in the present case. Estey J. said at p. 332:

In the opening portions of rule (g), provision is made for the allocation of so much of the consideration as can reasonably be regarded as being in part the consideration for the disposition of depreciable property and for the allocation otherwise of that part of the consideration

tion générale de «biens» qu’on trouve au par. 248(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*: voir *Rapistan Canada Ltd. c. Ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 739 (C.A.), confirmé à [1976] 1 R.C.S. vi. Ce pourrait aussi être la vente d’un bien et de toute espèce de services. D’autre part, dans l’arrêt *Matador*, précité, le juge Pratte va plus loin et ajoute les mots «d’un autre type de bien» au texte par ailleurs clair de l’art. 68. Donc, selon ce que propose Sa Majesté, cet article s’applique non seulement aux opérations visant la disposition de choses qui sont des biens et de choses qui n’en sont pas, mais s’applique aussi aux opérations où seulement des biens sont vendus pour autant que l’objet de la vente vise plus d’un type de biens.

À l’appui de cette interprétation, Sa Majesté rappelle le principe sous-jacent à l’al. 20(6)g) de la Loi, maintenant abrogé, qui est censé être l’équivalent de l’art. 68 actuel. Cet alinéa se trouvait dans la partie de la Loi qui visait les biens amortissables et la déduction pour amortissement et s’appliquait expressément aux opérations dans lesquelles le contribuable recevait une somme d’argent «comme étant en partie la cause ou considération pour la disposition de biens ... susceptibles de dépréciation et ... comme étant en partie la cause ou considération pour d’autre chose». Les décisions citées par Sa Majesté à l’appui de l’interprétation de l’art. 68 adoptée par le juge Pratte dans l’arrêt *Matador*, précité, ont toutes trait à l’al. 20(6)g) et non à l’art. 68. On les cite dans le but de faire équivaloir les mots «autre chose» qu’un bien susceptible de dépréciation dans le premier article avec les mots «quelque chose d’autre» que «tout bien» dans le dernier article: voir *Canadian Propane Gas & Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, 73 DTC 5019 (C.F.D.P.I.) Ainsi que le juge Estey l’explique dans l’arrêt *R. c. Malloney’s Studio Ltd.*, [1979] 2 R.C.S. 326, l’al. 20(6)g) permettait précisément le type de répartition que Sa Majesté prétend appliquer à l’espèce. Le juge Estey dit à la p. 332:

L’alinéa g) prévoit, au début, l’allocation du montant de la considération qui peut raisonnablement être considéré comme versé pour la disposition d’un bien susceptible de dépréciation et, par ailleurs, l’allocation de la partie de la considération qui peut raisonnablement être considé-

which can be reasonably regarded as having been paid for "something else". The rule therefore applies to the situation where the taxpayer has disposed of two types of property, first depreciable property and secondly, something else.

It seems to me fairly clear, however, that when the legislature contrasts "something else" with "depreciable property" the "something else" will include non-depreciable property as well as things which are not property at all. But, by the same token, when the legislature contrasts "something else" with "any property" then the "something else" must be something other than property.

As noted by Heald J. in the Court of Appeal, s. 68 came into existence in 1972 at which time s. 20(6)(g) was repealed. However, the differences in the wording of the two sections and their different locations within the Act serve to indicate that the provisions embody two distinct policy objectives. Whereas s. 20(6)(g) was one of the series of provisions dealing with the recapture of capital cost allowances upon the disposition of depreciable property, the parallels and successors to which are now found in s. 13 of the Act, s. 68 is found in that portion of the Act dealing with the computation of income generally. Its purpose is to allow the Minister to deem an allocation between the proceeds of disposition of property and sums received by the taxpayer in return for something other than property. Section 68, being a general rule relating to the computation of income, would not appear to be the successor of s. 20(6)(g) in the sense of embodying the same policy objective. The function of s. 68 is to allow income receipts to be allocated to various sources (*i.e.* property or non-property) rather than to allow for, or have anything to do with, the recapture of capital cost allowances upon the disposition of depreciable property. The fact that s. 68 was enacted as part of a general reform package in the same year as s. 20(6)(g) was repealed would therefore appear to be irrelevant to the question of the section's applicability to the type of transaction before us.

Given the clear language of s. 68 and the way in which the distinct policy objectives of the two

rée comme versée pour «d'autre chose». La règle s'applique donc au cas où le contribuable a disposé de deux genres de biens, soit premièrement d'un bien susceptible de dépréciation et, deuxièmement d'autre chose.

Il me semble cependant assez clair que lorsque le législateur oppose «autre chose» et «biens susceptibles de dépréciation», «autre chose» vise autant des biens non susceptibles de dépréciation que des choses qui ne sont pas des biens du tout. Mais, par la même occasion, lorsque le législateur oppose «quelque chose d'autre» et «tout bien», alors «quelque chose d'autre» doit être quelque chose d'autre qu'un bien.

Comme le souligne le juge Heald en Cour d'appel, l'art. 68 est entré en vigueur en 1972 au moment où l'al. 20(6)g) a été abrogé. Cependant, les différences de rédaction des deux dispositions et leur position différente dans la Loi indiquent que les dispositions incarnent deux objectifs de principe différents. Alors que l'al. 20(6)g) appartenait à une série de dispositions visant la récupération de déductions pour amortissement lors de la disposition d'un bien susceptible de dépréciation, les dispositions correspondantes qui l'ont remplacé figurant maintenant à l'art. 13 de la Loi, l'art. 68 se trouve dans la partie de la Loi qui porte sur le calcul du revenu de façon générale. Il vise à permettre au Ministre d'établir une répartition du produit de la disposition d'un bien et des sommes reçues par le contribuable pour la disposition de quelque chose d'autre qu'un bien. L'article 68, qui est une règle générale relative au calcul du revenu, ne paraît pas être l'article qui a remplacé l'al. 20(6)g) dans le sens qu'il viserait le même objectif. Le rôle de l'art. 68 est de permettre que la répartition des revenus soit attribuée à différentes sources (*c.-à-d.* un bien ou à autre chose) plutôt que de permettre, ce avec quoi il n'a rien à voir, la récupération de déductions pour amortissement lors de la disposition d'un bien amortissable. Que l'art. 68 ait été adopté à l'occasion de la réforme générale la même année où l'al. 20(6)g) a été abrogé semble donc sans rapport avec l'applicabilité de l'article au type d'opération en cause ici.

Étant donné la rédaction claire de l'art. 68 et la différence d'objectifs des deux dispositions qui res-

sections have been reflected in their different locations in the overall structure of the Act, the Crown's attempt to portray s. 68 as an ambiguously worded successor to the clearly worded s. 20(6)(g) would seem to lack merit. Neither provision was or is ambiguous in its application and each has its own distinct sphere of operation. As stated by Heald J. in the court below, s. 68 "can be expected to apply according to its terms and without straining the meaning of any of them". Accordingly, it is operative only where the taxpayer has engaged in a transaction in which proceeds have been received "in part the consideration for the disposition of any property and ... in part consideration for something else other than any property" (Heald J., p. 606 F.C.) As the subject matter of the transaction before us encompassed land, buildings, equipment, roads, sidewalks and other property, there was nothing sold that could be characterized as non-property so as to trigger the application of s. 68.

4. Recapture of Capital Cost Allowances

It was strongly argued by the Crown that if the interpretation of s. 68 articulated by Heald J. in the court below is affirmed in this Court and the section found to be inapplicable to this transaction, then the legislative policy of including "recaptured" capital cost allowances in the taxpayer's income will be completely defeated. The Crown submits that the position adopted by Pratte J. in *Matador, supra*, reflects a longstanding approach to transactions such as the one in issue here and that Parliament has relied on this approach being maintained since no legislation has been introduced to achieve the effect of the former s. 20(6)(g). Accordingly, if s. 68 is construed as not applying to transactions like the present one then, if it is submitted, there will be a void in the otherwise complete legislative scheme dealing with the depreciation of capital property and recapture of capital cost allowances.

The provisions of the *Income Tax Act* dealing with depreciation and recapture are found primarily in ss. 20 and 13. Property that is specified in the

sort de la place différente qu'elles occupent dans le cadre général de la Loi, la tentative de Sa Majesté de qualifier l'art. 68 de texte ambigu remplaçant de l'al. 20(6)(g) semble mal fondée. Ni l'ancienne disposition, ni la nouvelle n'étaient ni ne sont ambiguës quant à leur application et chacune a son domaine particulier d'application. Ainsi que l'a dit le juge Heald en Cour d'appel au sujet de l'art. 68, «on s'attend à ce qu'il s'applique selon ses termes et sans forcer le sens de l'un quelconque d'entre eux». En conséquence, il ne s'applique que si le contribuable a procédé à une opération qui lui a procuré une somme considérée comme étant «en partie la contrepartie de la disposition de tout bien et ... en partie la contrepartie de quelque chose d'autre que des biens» (le juge Heald à la p. 606 C.F.) Puisque l'opération qui nous est soumise vise des biens-fonds, des bâtiments, de l'équipement, des chemins, des trottoirs et d'autres biens, rien de ce qui a été vendu ne peut être qualifié d'autre chose qu'un bien de manière à donner lieu à l'application de l'art. 68.

e 4. Récupération de la déduction pour amortissement

Sa Majesté a soutenu avec vigueur que si cette Cour confirme l'interprétation de l'art. 68 énoncée par le juge Heald en Cour d'appel et conclut qu'il ne s'applique pas à l'opération en cause, la politique législative d'inclure la récupération de la déduction pour amortissement dans le revenu du contribuable sera complètement mise en échec. Sa Majesté soutient que la position adoptée par le juge Pratte dans l'arrêt *Matador*, précité, est conforme à une pratique ancienne à l'égard des opérations semblables à celles de l'espèce et que le Parlement a considéré que cette pratique se maintiendrait puisqu'il n'a pas adopté de texte ayant la même portée que l'ancien al. 20(6)(g). En conséquence, si l'on conclut que l'art. 68 ne s'applique pas aux opérations semblables à celle de l'espèce alors, soutient-on, il y aura une lacune dans un régime législatif, complet par ailleurs, relativement à l'amortissement de biens en capital et à la récupération de la déduction pour amortissement.

Les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui portent sur l'amortissement et sa récupération se trouvent principalement aux art. 20 et

Income Tax Regulations as belonging to a class of depreciable property is made subject under s. 20(1)(a) to a capital cost allowance with the rate of annual depreciation varying for each class of property as specified in the Regulations. The underlying rationale for capital cost allowance is to allow major expenditures on long-term capital assets to be written off of the taxpayer's income over the duration of the period in which the asset is to be used rather than in one large sum in the year of purchase. The disposition of such depreciated capital property can give rise to a taxable capital gain where, as with any other capital property, the proceeds of disposition exceed the adjusted cost base of the property. Section 54(a) stipulates that for depreciable property the initial capital cost of the property to the taxpayer remains fixed as the adjusted cost base of the property.

Upon receiving proceeds of disposition of depreciated property the taxpayer must "recapture" any amount written off of the property as capital cost allowance over the years before calculating any capital gain on the property. Section 13(1) of the Act requires that any recaptured amount be included in the computation of the taxpayer's ordinary income since it was deducted from income in the first place under s. 20(1)(a). So long as the proceeds of disposition are greater than the undepreciated capital cost of the property (*i.e.* the point to which the property has been depreciated through the deduction of annual capital cost allowance) there will be some recaptured capital cost to be included in the taxpayer's income in the year of disposition. If the proceeds of disposition are greater than the adjusted cost base (*i.e.* the initial capital cost) of the property then, of course, the recaptured amount brought into ordinary income will be the total of all capital cost allowances deducted over the years and the amount by which the proceeds exceed the adjusted cost base will be characterized under s. 38(a) as a taxable capital gain.

With this scheme in mind some mechanism was clearly required in order to differentiate between the proceeds of sale of property in respect of which

13. Les biens que le *Règlement de l'impôt sur le revenu* répartit en différentes catégories de biens amortissables donnent droit, en vertu de l'al. 20(1)a), à une déduction pour amortissement dont le taux annuel varie selon la catégorie à laquelle le bien appartient en vertu du règlement. La raison d'être de la déduction pour amortissement est de permettre au contribuable d'amortir les dépenses engagées à l'égard de biens en immobilisation durables en les soustrayant de son revenu pendant la période d'utilisation du bien plutôt qu'en un seul montant dans l'année d'acquisition. La disposition d'un bien en immobilisation ainsi amorti peut donner lieu à un gain en capital imposable si, comme dans le cas de tout autre bien en immobilisation, le produit de la disposition est plus élevé que le prix de base ajusté du bien. L'alinéa 54a) dispose que, pour un bien amortissable, le coût initial en capital du bien pour le contribuable demeure fixe comme prix de base rajusté.

Sur réception du produit de la disposition d'un bien amorti, le contribuable doit «récupérer» toute somme soustraite à titre de déduction pour amortissement au cours des années avant de calculer le gain en capital sur le bien. Le paragraphe 13(1) de la Loi exige l'inclusion de toute somme récupérée dans le calcul du revenu ordinaire du contribuable puisqu'elle a déjà été déduite du revenu en vertu de l'al. 20(1)a). Pour autant que le produit de la disposition est supérieur au coût en capital non amorti du bien (*c.-à-d.* le montant auquel le bien a été amorti par la déduction annuelle pour amortissement), une partie du coût en capital récupéré devra être incluse dans le revenu du contribuable dans l'année de la disposition. Si le produit de la disposition est supérieur au prix de base rajusté (*c.-à-d.* le coût en capital initial) du bien alors, évidemment, le montant récupéré inclus dans le revenu ordinaire sera égal au total de toutes les déductions pour amortissement opérées pendant les années et la partie du produit de la disposition qui excède le prix de base rajusté sera considérée comme gain de capital imposable en vertu de l'al. 38a).

Compte tenu de ce régime, il faut évidemment un moyen qui permet de distinguer entre le produit de la vente d'un bien qui a donné lieu à une

capital cost allowance had been deducted and the proceeds of sale of non-depreciable property when the two were sold together as a package. That mechanism prior to 1972 was the "deeming" power conferred on the Minister in s. 20(6)(g). In the omnibus reform in 1972 the legislature replaced the Minister's discretionary "deeming" power with the specific and very detailed formulae set out in s. 13. It apparently recognized, however, in the early eighties that no formula had been provided for allocating proceeds of disposition in the type of transaction before the Court on this appeal. Section 13 was accordingly amended by the addition after subs. (21) of subs. (21.1) which specifically deals with the allocation of proceeds of disposition between a building and its subjacent or immediately contiguous land. The sale of the Bel Air property, however, preceded the amendment and is therefore not caught by it. I do not believe, however, that that provides a rationale for this Court to construe s. 68 so as to fill the gap existing prior to the amendment. It seems to me that if the statute has failed to provide a means whereby a figure can be allocated to the depreciable property in a transaction such as the one before us, then the figure agreed upon by the parties in an arm's length transaction, given, of course, that it is not a sham or subterfuge (see *Minister of National Revenue v. Leon*, [1977] 1 F.C. 249 at p. 258), must govern.

5. Conclusions

1. Section 68 of the *Income Tax Act* on its plain meaning applies only to transactions in which there has been a disposition of property and something else other than property. That is not the case here.

2. The legislative history of s. 68 and its place within the scheme of the Act reinforce this plain meaning. Despite some similarity in language between the former s. 20(6)(g) and s. 68, the latter is not the successor of the former.

3. The statutory provisions governing recapture of capital cost allowance clearly require an allocation of proceeds as between depreciable and non-depreciable property. Prior to 1972 this was achieved through the mechanism of the Minister's

déduction pour amortissement et le produit de la vente d'un bien non amortissable lorsque les deux sont vendus comme un tout. Avant 1972, ce moyen était le pouvoir de répartition conféré au Ministre à l'al. 20(6)g). Dans la réforme globale de 1972, le législateur a remplacé le pouvoir discrétionnaire du Ministre de répartir le prix par une formule très détaillée énoncée à l'art. 13. Cependant il a apparemment reconnu au début des années 1980 qu'on n'avait pas prévu la répartition du produit d'une disposition à l'occasion du genre d'opération soumis à la Cour dans le présent pourvoi. L'article 13 a donc été modifié et on lui a ajouté les par. (21) et (21.1) qui portent précisément sur la répartition du produit de la disposition entre un bâtiment et le terrain sur lequel celui-ci est construit ou celui qui l'entoure. La vente de l'immeuble Bel Air précède toutefois la modification et celle-ci ne s'y applique pas. Je ne crois cependant pas que cela donne à cette Cour un motif d'interpréter l'art. 68 de manière à remédier à la lacune qui existait avant la modification. Il me semble que si la Loi a omis de prévoir un moyen d'établir la valeur d'un bien amortissable dans une opération comme celle qui nous est soumise, la valeur convenue par les parties dans une opération sans lien de dépendance, s'il ne s'agit pas évidemment d'un trompe-l'oeil ou d'un subterfuge (voir *Ministre du Revenu national c. Leon*, [1977] 1 C.F. 249 à la p. 258) doit s'appliquer.

5. Conclusions

1. Selon son sens ordinaire l'art. 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'applique uniquement aux opérations dans lesquelles il y a eu disposition d'un bien et de quelque chose d'autre qui n'est pas un bien. Ce n'est pas le cas en l'espèce.

2. L'historique législatif de l'art. 68 et l'endroit où il se trouve dans la Loi étayent ce sens ordinaire. Malgré une similitude de rédaction entre l'ancien al. 20(6)g) et l'art. 68, le second ne remplace pas le premier.

3. Les dispositions législatives qui régissent la récupération de la déduction pour amortissement exigent manifestement une répartition du produit entre un bien amortissable et un bien qui ne l'est pas. Avant 1972 le Ministre avait en vertu de l'al.

discretionary power in s. 20(6)(g). It is now achieved through the specific provisions of s. 13. Section 13(21.1) would have caught the sale of the Bel Air property had it taken place after the enactment of that provision.

4. The majority of the Federal Court of Appeal was correct in holding that s. 68 of the *Income Tax Act* is not policywise the successor to the repealed s. 20(6)(g) and that s. 68 does not empower the Minister to reassess the contractual allocation of the proceeds of disposition of the Bel Air property between the depreciable and non-depreciable property included in the sale. The allocation agreed upon by the parties must therefore stand.

I would dismiss the appeal and award the respondents their costs on a solicitor-client basis as ordered by this Court on June 6, 1983.

Appeal dismissed.

*Solicitor for the appellant: Roger Tassé, e
Ottawa.*

*Solicitors for the respondents: Birnie, Sturrock
& Bowden, Vancouver.*

20(6)(g) le pouvoir de réaliser cette répartition de façon discrétionnaire. Elle est maintenant réalisée par les dispositions expresses de l'art. 13. Le paragraphe 13(21.1) se serait appliqué à la vente de a l'immeuble Bel Air si celle-ci avait eu lieu après l'entrée en vigueur de cette disposition.

4. La Cour d'appel fédérale, à la majorité, a eu raison de statuer que l'art. 68 de la *Loi de l'impôt b sur le revenu* ne remplace pas, du point de vue de la politique fiscale, l'al. 20(6)(g) abrogé et que l'art. 68 ne permet pas au Ministre de modifier la répartition faite par contrat du produit de la disposition de l'immeuble Bel Air entre le bien amortissable compris dans la vente et celui qui n'est pas c amortissable. La répartition convenue entre les parties doit donc s'appliquer.

Je suis d'avis de rejeter le pourvoi et d'adjuger d aux intimés leurs dépens comme entre avocat et client comme l'a ordonné cette Cour le 6 juin 1983.

Pourvoi rejeté.

Procureur de l'appelante: Roger Tassé, Ottawa.

*Procureurs des intimés: Birnie, Sturrock &
Bowden, Vancouver.*